



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza vnitropodnikového účetnictví zemědělské obchodní společnosti  
Analysis of Internal Accounting in the Agricultural Business Company

Student: Bc. Adéla Pavlíková  
Vedoucí diplomové práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2017

## Zadání diplomové práce

Student:

**Bc. Adéla Pavlíková**

Studijní program:

N6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6202T049 Účetnictví a daně

Téma:

Analýza vnitropodnikového účetnictví zemědělské obchodní společnosti  
Analysis of Internal Accounting in the Agricultural Business Company

Jazyk vypracování:

čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretické pojetí vnitropodnikového účetnictví
3. Analýza vnitropodnikového účetnictví hospodářských středisek
4. Analýza vnitropodnikového účetnictví zemědělské produkce
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.

MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 327 s. ISBN 978-80-248-3164-0.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 18.11.2016

Datum odevzdání: 21.04.2017



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal  
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem vypracovala celou diplomovou práci samostatně, kromě příloh číslo 1 a 2.“

V Ostravě dne 21.4.2014.....

Bc. Adita Pavlová.....

Podpis

## Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod .....</b>	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>Teoretické pojetí vnitropodnikového účetnictví .....</b>	<b>7</b>
2.1	Obsah a struktura vnitropodnikového účetnictví .....	7
2.1.1	Vnitropodnikové účetnictví .....	7
2.2	Vztah finančního účetnictví k vnitropodnikovému účetnictví.....	8
2.3	Vztah manažerského a vnitropodnikového účetnictví .....	9
2.4	Formy vedení vnitropodnikového účetnictví.....	10
2.4.1	Jednookruhová účetní soustava .....	10
2.4.2	Dvouokruhová účetní soustava .....	10
2.4.3	Kombinace jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy .....	11
2.4.4	Odpovědnostně orientované účetnictví.....	12
2.4.5	Výkonově orientované účetnictví .....	13
2.5	Kalkulační systém.....	16
2.5.1	Kalkulace vlastních nákladů .....	16
2.5.2	Předmět kalkulace .....	17
2.5.3	Kalkulační jednice .....	17
2.5.4	Kalkulované množství .....	18
2.5.5	Struktura kalkulace .....	18
2.5.6	Kalkulační vzorec .....	18
<b>3</b>	<b>Analýza vnitropodnikového účetnictví hospodářských středisek .....</b>	<b>20</b>
3.1	Základní informace o zemědělské společnosti .....	20
3.1.1	Organizační struktura.....	21
3.1.2	Účetnictví společnosti.....	22
3.2	Analýza hospodářských středisek za vybrané roky .....	23
3.2.1	Středisko 100 - Rostlinná výroba.....	24
3.2.2	Středisko 200 - Živočišná výroba .....	27
3.2.3	Středisko 201 - Drozdov .....	30
3.2.4	Středisko 202 - Zborov .....	33
3.2.5	Středisko 203 - Jedlí .....	36
3.2.6	Středisko 310 - Opravářské středisko .....	39

3.2.7	Středisko 900 - Závodní stravování .....	42
3.2.8	Středisko 910 - Správní středisko .....	45
3.3	Analýza nákladů a výnosů vybraného střediska za rok 2015 .....	49
3.3.1	Analýza nákladů .....	49
3.3.2	Analýza výnosů.....	50
3.3.3	Analýza výsledku hospodaření .....	51
<b>4</b>	<b>Analýza vnitropodnikového účetnictví zemědělské produkce .....</b>	<b>52</b>
4.1	Charakteristika zemědělské produkce .....	52
4.1.1	Chovatelská činnost .....	52
4.1.2	Pěstební činnost .....	53
4.2	Analýza v rámci rostlinné výroby za 1 rok.....	55
4.2.1	Kalkulační listy zemědělské společnosti .....	55
4.2.2	Kalkulace jednotlivé produkce .....	57
4.3	Analýza rostlinné výroby v čase.....	69
<b>5</b>	<b>Závěr .....</b>	<b>72</b>
	<b>Seznam použité literatury .....</b>	<b>74</b>
	<b>Seznam zkratk.....</b>	<b>75</b>
	<b>Prohlášení o využití výsledků diplomové práce</b>	
	<b>Seznam příloh</b>	
	<b>Přílohy</b>	

# 1 Úvod

Diplomová práce se zabývá analýzou vnitropodnikového účetnictví u vybrané zemědělské společnosti. Úloha vnitropodnikového účetnictví spočívá v takových činnostech vedení společnosti, které napomáhají k lepšímu ovládnutí podnikatelské činnosti, a je určeno pro interní uživatele informací, do kterého patří právě ti pracovníci, kteří mají rozhodovací pravomoci a jsou odpovědní za celkovou činnost podniku. Informace z vnitropodnikového účetnictví napomáhají k zlepšování výkonnosti či finanční pozice závodu (dále jen „podnik“). Díky využití vnitropodnikového účetnictví mají ekonomové podniku lepší přehled o nákladech a výnosech z různých částí podniku. Vnitropodnikové účetnictví má své nesporné výhody, ale jak tomu bývá, tak i nevýhody. Vedení vnitropodnikového účetnictví je velice náročné na zpracování či rozpočítávání jednotlivých nákladů na konkrétní výkony nebo hospodářská střediska a proto by vedení podniku mělo klást velký důraz na správné zpracování vnitropodnikového účetnictví, které odpovídá na otázky kladené vedoucími pracovníky podniku. [5]

Diplomová práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. V teoretické části je popsáno vnitropodnikové účetnictví, jeho vztah k finančnímu a manažerskému účetnictví a dále formy vedení vnitropodnikového účetnictví. Nedílnou součástí vnitropodnikového účetnictví je také kalkulační systém, který bude tvořit poslední bod teoretické části diplomové práce. V kalkulačním systému bude popsána kalkulace vlastních nákladů, předmět kalkulace, kalkulační jednice, kalkulované množství, struktura kalkulace a také kalkulační vzorec. Na teoretickou část navazují dvě praktické části, kdy je předmětem analýzy vnitropodnikové účetnictví u konkrétní účetní jednotky. V první kapitole praktické části jsou charakterizována hospodářská střediska zemědělské společnosti a jejich hospodaření od roku 2013 do roku 2015. V druhé kapitole praktické části jsou řešeny kalkulace vybraných výkonů rostlinné výroby pouze za jeden rok, ale také je vybrán jeden konkrétní výkon, u kterého bude provedena analýza kalkulace za období 2013-2015.

Cílem teoretické části diplomové práce je přiblížit problematiku vnitropodnikového účetnictví a kalkulací pomocí metody popisu a metody teoretického vymezení základních pojmů.

Primárním cílem praktické části diplomové práce je využít metodu komparace k porovnání hospodářských středisek a pomocí metody analýzy analyzovat vnitropodnikové účetnictví hospodářských středisek a kalkulačního systému vybrané zemědělské společnosti.

V diplomové práci je také využita metoda postupu, kdy se od obecných a jednoduchých pojmů přechází k pojmům složitějším.

Vlastní názory, nápady, připomínky a zhodnocení jsou v diplomové práci psány kurzívou.



## **2 Teoretické pojetí vnitropodnikového účetnictví**

Druhá kapitola diplomové práce bude zaměřena na teoretické pojetí vnitropodnikového účetnictví. V úvodu je popsán obsah a struktura vnitropodnikového účetnictví, dále vztah vnitropodnikového účetnictví k finančnímu a manažerskému účetnictví, také zde budou uvedeny formy vedení vnitropodnikového účetnictví a poslední podkapitola bude věnována kalkulačnímu systému.

Vnitropodnikové účetnictví je významným nástrojem vnitropodnikového ekonomického řízení. Z řídicího hlediska má tedy vnitropodnikové účetnictví zajistit podklady pro kontrolu hospodaření podniku v kratších obdobích, než je kalendářní nebo hospodářský rok, protože z pohledu vnitřního řízení podniku je toto období nedostačující. Délku tohoto období pro kontrolu hospodaření si účetní jednotka volí sama, ale zpravidla je to kalendářní měsíc. [6]

### **2.1 Obsah a struktura vnitropodnikového účetnictví**

Hlavní role vnitropodnikového účetnictví spočívá ve třídění, zjišťování, analýze a prezentaci informací, a to tak, aby vedení tohoto účetnictví umožnilo řídicím pracovníkům cílevědomě ovládat podnikatelskou činnost, tedy řídit vztah mezi vynaloženými výrobními faktory a dosaženými výsledky, ovlivňovat základní faktory ekonomického vývoje podniku, zlepšovat finanční pozici a také podporovat jeho výkonnost. [5]

#### **2.1.1 Vnitropodnikové účetnictví**

Český účetní standard pro podnikatele číslo 001 Účty a zásady účtování na účtech uvádí, že vnitropodnikové účetnictví musí zabezpečovat průkazné podklady, které poslouží finančnímu účetnictví. Tyto podklady zahrnují informace:

- a) o změně stavu zásob vytvořených vlastní činností,
- b) pro vyjádření aktivace vlastních výkonů, a informace
- c) pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností. [8]

Vnitropodnikové účetnictví neplní pouze úkoly, které na něj klade naše legislativa, ale je také významným nástrojem vnitropodnikového ekonomického řízení. Vnitropodnikové účetnictví se rozvíjí ve dvou hlavních směrech. První směr se zabývá postupným rozšiřováním informací z hlediska jejich vztahu k fázím rozhodovacího procesu (zjištění skutečných nákladů, jejich vyhodnocení a porovnání se žádoucím stavem a nakonec vyhodnocení různých variant budoucího rozvoje). V druhém směru je řešen rozklad informací

o faktorech ovlivňujících výši zisku. Toto rozdělení se projevuje jednak v rozdílném pohledu na způsob měření celkového skutečného a žádoucího zisku, a jednak ve snaze vyjádřit přínos jednotlivých útvarů, zákazníků, výkonů a dalších faktorů k celkovému zisku. [3, 6]

## **2.2 Vztah finančního účetnictví k vnitropodnikovému účetnictví**

Finanční účetnictví pracuje se všemi účetní případy, které vyjadřují změny, ke kterým dochází v majetku a závazcích účetní jednotky ve vztahu k jejímu okolí (dlužníkům, věřitelům, peněžním ústavům, atd.). Sleduje výnosy a náklady z hlediska účetní jednotky jako celku, a to v takovém členění, které umožňuje zjistit hospodářský výsledek za podnik celkem v předepsaném členění a také základnu pro výpočet daně z příjmů. Nezabývá se tedy otázkami řízení podniku jako celku či jeho nižších organizačních složek. Proto je nutné v účetní jednotce organizovat ještě další evidenci, která sleduje hospodaření uvnitř účetní jednotky - vnitropodnikové účetnictví.

Při srovnání vnitropodnikového a finančního účetnictví se tedy zdůrazňuje jeho obsahově rozdílné pojetí, které se projevuje dvěma odlišnostmi:

- I. U vnitropodnikového účetnictví je možné, že bude vycházet z jinak vymezených aktiv a pasiv, než jak jsou vymezena ve finančním účetnictví. Ve finančním účetnictví na rozdíl od vnitropodnikového se nemusí vykazovat např. stav a změny materiálu přijatého ke zpracování, dlouhodobých pohledávek a závazků z titulu leasingových splátek, evidenčně sledovaných obalů, atd.;
- II. Rozdílnost v obou účetnictvích je dána také větší variabilitou aplikovaných oceňovacích principů a konkrétních způsobů oceňování. Vnitropodnikové účetnictví aplikuje spíše ocenění na bázi reprodukčních cen, či předem stanovených veličin a na úrovni tzv. oportunitních nákladů či výnosů (nákladů či výnosů druhé nerealizované nejlepší alternativy). [3, 6]

Historickým vývojem je dáno, že je nutné rozlišovat obsahovou stránku účetnictví podle různých druhů požadavků uživatelů pro jeho využití. Takto se vyčlenily dvě skupiny uživatelů účetních informací - externí a interní uživatelé. [5]

**Externími uživateli** jsou čerpány informace z finančního účetnictví. Mají tedy přístup pouze k informacím zveřejňovaným v účetní závěrce a výroční zprávě. Finanční výkazy, které jsou obsahem účetní závěrky, se člení na rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu a příloha k účetní závěrce. Tito externí uživatelé

požadují úplné, srovnatelné a spolehlivé informace o tom, co se v podniku odehrálo během sledovaného účetního období. Externími uživateli mohou být například:

- státní orgány - do tohoto členění se řadí finanční úřady, orgány provádějící dohled nad kapitálovým trhem, správa sociálního zabezpečení a další,
- spolupracující podniky - banky a jiné finanční instituce, dodavatelé, odběratelé,
- zaměstnanci podniku, kteří se nepodílejí na řízení firmy,
- vlastníci podniku, investoři - pouze takoví, kteří nemají přístup k podrobným informacím o podniku (např. v podnicích, kde je oddělena řídicí a vlastnická funkce, tento pojem je také označován jako shareholder). [2, 5]

Mezi **interní uživatele** jsou zařazeni ti pracovníci, kteří mají rozhodovací pravomoci, a jsou odpovědní za celkovou činnost podniku. Do tohoto řazení patří i vlastníci, pokud jsou v řídicí funkci a manažerské funkce na různých úrovních podnikového i vnitropodnikového řízení. [5]

## 2.3 Vztah manažerského a vnitropodnikového účetnictví

Manažerským účetnictvím bývá souhrnně označován soubor informací, zejména o nákladech, který je využíván pro řízení hospodářského subjektu. V anglosaské oblasti se tento soubor informací označuje jako manažerské účetnictví (Management Accounting), ve francouzsky mluvících zemích jako účetnictví pro řízení a v novější německé literatuře se používá název „účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování“.

Manažerské účetnictví je možné dělit do dalších subsystémů:

- I. vnitropodnikové účetnictví - toto účetnictví poskytuje informace o výkonech či o jednotlivých hospodářských střediscích podniku a jejich nákladech, které poslouží pro další členění manažerského účetnictví,
- II. kalkulace - slouží ke stanovení či zjištění nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu označovanou jako kalkulační jednice (dále popsáno v podkapitole číslo 2.5 Kalkulační systém),
- III. a rozpočetnictví - rozpočet je vytvářen pro celý podnik, případně pro nějakou investici, nikoliv jen pro určitý výkon.

O struktuře manažerského účetnictví si každý podnik rozhoduje sám.[1, 5, 6]

## 2.4 Formy vedení vnitropodnikového účetnictví

**Český účetní standard pro podnikatele číslo 001 Účty a zásady účtování na účtech** se zmiňuje o třech různých způsobech vedení vnitropodnikového účetnictví. První způsob se označuje jako jednookruhová účetní soustava, která využívá pro zařazování vnitropodnikových nákladů a výnosů účtovou skupinu 59 - Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů a skupinu 69 - Převodové účty.

Druhý způsob vedení vnitropodnikového účetnictví spočívá ve vedení samostatného účetního okruhu, tedy v dvouokruhové účetní soustavě.

Třetí způsob spočívá v kombinaci jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy. [8]

### 2.4.1 Jednookruhová účetní soustava

Jednookruhová účetní soustava je první základní formální organizace účetnictví. Jejím cílem je zajistit požadavky účelového třídění pomocí analytických účtů a také s využitím 5. a 6. účtové třídy. O přidané analytické účty se musí doplnit účtový rozvrh účetní jednotky. Jednookruhová forma účetní soustavy vyhovuje zejména tam, kde se informační potřeby jak externích, tak interních uživatelů neodlišují v obsahovém vymezení a také ve způsobu ocenění zkoumaných veličin, ale jenom stupněm podrobnosti při jejich vykazování. U jednookruhové účetní soustavy je možno postupovat dvěma způsoby:

- náklady a výnosy je možné sledovat primárně na syntetických účtech s rozpisem jejich částek na příslušné analytické účty,
- prvotní záznamy se mohou účtovat na analytických účtech pomocí podvojného zápisu a na syntetických účtech se evidují pouze měsíční obraty.

Tato účetní soustava se používá především u menších účetních jednotek s jednoduchou výrobou, při malé nebo žádné vnitropodnikové kooperaci a při malém počtu hospodářských středisek. [3, 6]

### 2.4.2 Dvouokruhová účetní soustava

Dvouokruhová účetní soustava je používána tam, kde je potřeba rozeznat informace z účetnictví pro obě skupiny uživatelů zvlášť. Druhý účetní okruh je založen tak, že mezi účty nákladů a výnosů jsou vloženy nákladové a výnosové účty tříděné podle hospodářských středisek, tedy podle jednotlivých činností. Na náklady a výnosy finančního účetnictví jsou napojovány pomocí spojovacích účtů. Tyto spojovací účty jsou vedeny na volných účtových třídách 8. a 9. Jejich jednotlivé rozčlenění na účtové skupiny a jednotlivé syntetické účty si účetní jednotka určuje sama, avšak o zvolené účty si musí doplnit účtový rozvrh. Aby byla

dodržena kontrola přebíraných účetních případů, používají se pro styk s finančním účetnictvím minimálně 3 druhy spojovacích účtů:

- a) spojovací účet k nákladům - pomocí tohoto účtu jsou přebírány všechny nákladové položky,
- b) spojovací účet k výnosům - pomocí toho účtu jsou přebírány všechny výnosové položky,
- c) spojovací účet k zásobám - díky tomuto účtu jsou převáděny položky zásob.

Způsob účtování hospodářských středisek také ovlivňuje skutečnost, zda se evidence všech hospodářských středisek eviduje v jednom účetním okruhu, tzv. centralizovanou formou, nebo jestli má každé středisko vlastní nákladové účetnictví, které je spojené s ostatními středisky a finančním účetnictvím pomocí spojovacích účtů, tzv. decentralizovaná forma. U decentralizované formy vnitropodnikového účetnictví je tvořen každým střediskem uzavřený celek, který samostatně sleduje svoje výstupy a vstupy. Každé středisko účtuje o nákladech a výnosech, které vycházejí z finančního účetnictví, ale také o takových nákladech a výnosech, které vycházejí z vlastní činnosti střediska a ze styku s ostatními středisky. Vzájemný styk mezi hospodářskými středisky se tedy eviduje pomocí účtu Převody střediskové. Tento převod se provádí pomocí vnitřních dokladů, nejčastěji podle převodek. Celkové saldo tohoto převodového účtu se musí rovnat nule. [6]

### **2.4.3 Kombinace jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy**

Tímto přístupem je nejlépe odražen vztah mezi obsahovým uživatelským rozdělením a potřebou zpracovatelsky vytrždit sběr prvotních účetních údajů. Zobecněním předností a nedostatků obou forem účetních soustav je možno lépe doporučit a využít, jak kombinovat oba přístupy:

- pokud lze zajistit požadavky externích uživatelů finančního účetnictví v jiných částech podnikatelského procesu pouhou součtovou agregací podrobnějších informací nákladového účetnictví, tak je výhodnější organizovat účetnictví formou analytické evidence,
- pokud se při analýze požadavků externích a interních uživatelů zjistí, že jsou do té míry různorodé, že je nelze zajistit bezezbytkovým rozkladem syntetických účtů na analytické, a tedy že oba přístupy vycházejí z odlišného vymezení nebo ocenění aktivních a pasivních položek rozvahy, je účelnější pro zobrazení reality zřídit dva okruhy účtů.

Kombinace těchto dvou účetních soustav je pro současnou praxi nejvíce charakteristická. [3]

#### **2.4.4 Odpovědnostně orientované účetnictví**

Odpovědnostně orientované účetnictví se volí tam, kde je jako primární cíl zjišťování přínosu jednotlivých vnitropodnikových útvarů k celkovým podnikovým výsledkům, je jeho základem rozčlenění nákladů podle odpovědností za jejich vznik. Jako příklad mohou být uvedeny odpisy strojního zařízení, na kterém probíhá výroba výrobků. Tyto odpisy se sledují např. v investičním středisku, který rozhodl o jeho pořízení, nikoliv tedy ve výrobním útvaru, který neovlivňuje ani jeho pořizovací cenu, ani nerozhoduje o jeho kapacitním využití. Vnitropodnikové útvary, které mohou vzniknout v účetní jednotce, budou popsány následně. [3]

##### **Vnitropodnikové útvary**

Základní členění vnitropodnikových útvarů (dále jen „hospodářská střediska“) je na výrobní, nevýrobní, režijní a zúčtovací střediska.

Výrobní středisko je ještě možno rozčlenit na technologicky uspořádané středisko nebo předmětně uspořádané středisko. Při technologickém uspořádání je rozhodující používaná technologie výrobního procesu (např. ve strojírenském podniku se utvářejí dílny podle druhu obrábění - třískové, beztřískové, atd.). U předmětného uspořádání je rozhodující skupina nebo druh vyráběných výkonů. Také může existovat i kombinace těchto uspořádání.

Nevýrobní střediska mohou obsahovat např. pomocná a obslužná střediska, výzkumná a vývojová pracoviště, rekreační zařízení, podnikové bytové hospodářství a ubytovny a mnoho dalších druhů.

Do režijních středisek je možno zařadit středisko zásobování, odbytu a správy podniku.

Jako poslední středisko je uváděno středisko zúčtovací, které je rozděleno na realizační a neutrální středisko. [6]

Hospodářská střediska se mohou dále členit podle rozsahu pravomoci a odpovědnosti:

- a) Nákladové středisko je odpovědnostní středisko, které odpovídá za náklady. Splnění nákladového plánu se zpravidla používá jako kritérium pro odměňování. Tímto ovšem není dotčena možnost sledování nákladů za každé dále uvedené hospodářské středisko;

- b) Ziskové středisko je dalším odpovědnostním střediskem, které má odpovídat za náklady a výnosy. Do takového střediska může být zařazena např. relativně samostatná podniková divize, která vyrábí a prodává výrobky na konkrétním trhu;
- c) Investiční středisko se řadí také do odpovědnostního střediska. Odpovídá za náklady a výnosy, ale také za užití investičních prostředků. Takovým typem střediska může být např. podnik či divize, která má oprávnění operovat s investičními prostředky. [4]

#### **2.4.5 Výkonově orientované účetnictví**

Ve výkonově orientovaném účetnictví je hlavním cílem vnitropodnikového účetnictví zjišťování a kontrolování nákladů ve vztahu k výkonům (charakteristika výkonů se nachází v kapitole 2.5.2). V tomto účetnictví se objevují účty oceňovacích rozdílů, které vznikají mezi skutečnými náklady a plánovou kalkulací a vyjadřují tedy úsporu nebo překročení předem stanovených nákladů. Nástrojem řízení se tak stávají právě tyto oceňovací rozdíly, které jsou také známé pod názvem odchylky. [6]

Charakteristika nákladů a jejich členění bude popsána následně.

#### **Náklady**

V ekonomické teorii jsou náklady definovány jako spotřeba výrobních faktorů oceněná penězi a vyvolána tvorbou podnikových výnosů. Mezi výrobní faktory se řadí práce, ta je definována jako činnost pracovní síly, půda a kapitál. Jako kapitál je možno rozumět stroje a budovy. Náklady se také mohou vyjádřit součtem explicitních a implicitních nákladů. Explicitní náklady se objevují při spotřebě cizích výrobních faktorů a náklady implicitní představují náklady obětované příležitosti, což jsou náklady z druhé nejlepší varianty, kterou mohl podnik zvolit. Do těchto nákladů se řadí ty, které by byly vynaloženy skutečně a také ušlý efekt z této zamítnuté varianty. Náklady se ovšem nedělí jen na explicitní a implicitní. Jiné kategorie nákladů, např. náklady podle druhového členění, jednicové a režijní náklady, přímé a nepřímé a další, budou popsány následně. [7]

#### **Druhové členění nákladů**

Podle tohoto členění jsou jednotlivé druhy nákladů soustřeďovány do stejnorodých skupin nákladů, které se nazývají nákladové druhy. V podnicích jsou evidovány různé nákladové druhy:

- spotřeba materiálu, do této úrovně spadají i paliva a energie, ale také spotřeba kancelářských potřeb a další,

- použití externích prací a služeb, např. nájemné, poštovní služby, atd.,
- mzdové a ostatní osobní náklady, včetně zdravotního a sociálního pojištění,
- odpisy hmotného a nehmotného majetku,
- a finanční náklady, do této skupiny je možno zařadit pojistné, bankovní poplatky a úroky.

Toto druhové členění je možno najít v účtovém rozvrhu, ve kterém ještě mohou být tyto syntetické účty dále doplněny o analytickou evidenci. [7]

### **Jednicové a režijní náklady**

Členění jednicových a režijních je využíváno především pro kontrolu a řízení hospodárnosti vynakládaných zdrojů. Jednicové náklady lze chápat jako část nákladů vynakládaných při výrobě výkonů (technologické náklady) a bezprostředně souvisí s konkrétní jednotkou výkonu. Příkladem takového jednicového nákladu se může uvést dřevo na nábytek, mzdy výrobních dělníků, atd.

Režijní náklady jsou tvořeny částí technologických nákladů, které souvisí se zajištěním vlastního technologického procesu a absolutními náklady na zajištění, obsluhu a řízení. Základním hodnotovým nástrojem při řízení těchto nákladů je jejich rozpočet. V podniku se obvykle člení režijní náklady podle funkce, a tak vznikají souhrnné nákladové položky, které jsou v podnicích analyzovány a vyčíslovány:

- výrobní režie, ta zahrnuje náklady na zajištění, obsluhu a řízení v útvech hlavní činnosti,
- zásobovací režie, ve které jsou zahrnuty náklady na pořizování, skladování a výdej materiálu,
- správní režie, do které spadají náklady související se správou, organizací a řízením podniku jako celku nebo jeho samostatných částí,
- a odbytová režie, ve které jsou obsaženy náklady spojené se skladováním výrobků, s prodejní činností, balením a expedicí. [3, 7]

### **Přímé a nepřímé náklady**

Náklady, které souvisejí s určitým druhem výkonu a jejichž výše je na daný výkon zjištělná, se jmenují přímé náklady. Zjištělnost může být dána například existencí normy, nebo detailním technologickým postupem či měřením. Je tedy zřejmé, že skoro všechny jednicové náklady se řadí do přímých nákladů



Nepřímé náklady jsou vymezeny jako náklady, které nelze stanovit na jeden výkon. Takovéto náklady mohou být například osvětlení výrobní haly nebo odpisy výrobní linky, které nelze zjistit na jeden konkrétní výrobek, protože na lince může být vyráběno více výrobků. Tyto náklady jsou tedy tvořeny většinou režijních nákladů, kromě těch, které souvisejí přímo s výrobou konkrétního výkonu. [3, 7]

### **Náklady prvotní a druhotné**

Ve vnitropodnikovém účetnictví je také podstatné rozlišovat při vzniku nákladů ve střediscích to, odkud přicházejí výrobky, služby a práce, které jsou v podniku spotřebovávány při vzniku výkonů. Pokud náklady vznikají v podniku a jeho hospodářském středisku, označují se tyto náklady prvotní. Druhotné náklady se nazývají takové náklady, které jsou vytvořeny v jednom středisku podniku a následně předány nebo spotřebovány v jiném středisku. V nákladotvorném procesu jsou tyto náklady tedy vynaloženy podruhé. Prvotně jsou vynaloženy jako náklady prvotní, které jsou spotřebovány ve vnitropodnikovém procesu, a podruhé jsou vynaloženy při spotřebě vytvořeného vnitropodnikového výkonu v navazujícím útvaru podniku. [7]

### **Náklady fixní a variabilní**

Náklady, které se nemění s objemem produkce nebo aktivity podniku se nazývají fixní náklady. Jde o tzv. kapacitní náklady, vyvolané potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh podnikatelského procesu. Do fixních nákladů se řadí takové náklady, které je nutno vynaložit ještě před zahájením podnikání (koupě budovy či strojního zařízení), ale také náklady, které vznikají při udržení podnikatelského procesu. Takovéto náklady jsou např. na vytápění hal, časové mzdy mistrů, úhrada nájmů atd.

Variabilními náklady se rozumí takové náklady, které jsou vyvolané jednotkou výkonu, a jejich objem tedy roste přímo úměrně k počtu výrobků. Tyto náklady se označují jako nepřímé proporcionální náklady. V tomto členění se také objevují podproporcionální náklady, které rostou zpravidla pomaleji než objem prováděných výkonů, a jejich průměrný podíl na jednotku produkce tedy klesá. V různých situacích je také možno se setkat s takovými náklady, které rostou rychleji než objem produkce. Tyto náklady se nazývají nadproporcionální. Vznik těchto nákladů však není častý. [3]

### **Výnosy**

U výkonově orientovaného účetnictví je také důležité si charakterizovat výnosy. Z pohledu vnitropodnikového účetnictví vznikají výnosy pouze při prodeji těch produktů,

kteře jsou předmětem hlavní výdělečné činnosti. Dále jsou tyto výnosy poměřovány s účelově a účelně vynaloženými náklady a také rozlišovány na výnosy externí a interní.

Výnosy externí vznikají při prodeji mimo podnik. Lze je tedy vymezit jako penězi vyjádřené realizované výkony, které podnik získává na základě tržních cen při prodeji svých produktů a jejich převzetím okolí podniku. Existence externích výnosů je znakem toho, že o výrobky daného podniku je zájem. Současně je vyvíjena snaha a maximalizaci těchto výnosů, jsou také zdrojem příjmů finančních prostředků a umožňují financování další činnosti podniku.

Interní výnosy vznikají v dílčích složkách podniku při předávání dílčích výkonů mezi vnitropodnikovými útvary. Tyto výnosy představují horní hranici nákladů, které mohou být vynaloženy na dílčí výkony. Hodnota interních výnosů tedy slouží jako měřítko hodnocení hospodárnosti a tím navazující úspěšnosti činnosti vnitropodnikového útvaru. Interní výnosy nejsou uskutečňovány v peněžní formě.

Ve finančním účetnictví se výnos projevuje přírůstkem aktiv, přičemž vznik výnosu může a také nemusí vést ke zvýšení peněžních prostředků nebo snížením závazku. [7]

## **2.5 Kalkulační systém**

Kalkulační systém (dále jen „kalkulace“) je chápán jako základní a nezastupitelná informace o vlastních nákladech podniku na jednotku výkonu (charakteristika výkonu v podkapitole 2.5.2 Předmět kalkulace), které jsou vytvořené podnikatelskou činností. Pojem kalkulace je v odborné terminologii využíván ve trojí smyslu:

- a) nejčastěji tedy jako činnost, která vede ke zjištění nákladů na konkrétní výkon který je objemově, druhově nebo jakostně vymezen,
- b) jako výsledek této činnosti, tj. systém vzájemně propojených propočtů zpracovaných pro podstatné kalkulační jednice a za různým účelem,
- c) a také jako označení části informačního systému podniku. [3, 7]

### **2.5.1 Kalkulace vlastních nákladů**

Kalkulaci vlastních nákladů lze charakterizovat jako zjišťování, výpočet nebo stanovení vlastních nákladů výrobků, služeb nebo prací, které jsou druhově i objemově vymezeny. Zjišťování je používáno v souvislosti s tvorbou kalkulací na skutečné náklady na výrobek, které jsou označovány jako výsledné kalkulace. Pojem stanovení se používá v případě tvorby kalkulací, které vyjadřují předem stanovené náklady. Tyto kalkulace jsou označovány jako předběžné. [7]

### 2.5.2 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace je uváděn jeden nebo více druhů výkonů, pro které se sestavují kalkulace nákladů. Charakteristiku výkonů bude tato podkapitola obsahovat až později. Může přitom vznikat:

- a) jediný druh výkonu, kde se tedy jedná o homogenní výrobu s jedním druhem výkonu,
- b) více druhů výkonu, které mohou vznikat stejným technologickým postupem, ale které se liší tvarem, hmotností, velikostí atd., kde se tedy jedná také o homogenní výrobu, avšak s více druhy výkonů,
- c) více druhů výkonu lišících se použitým materiálem, jakostí či různým technologickým postupem či procesem, kde se jedná o heterogenní výrobu s více druhy výkonů.

Předmětem kalkulace také mohou být jednotlivé činnosti a jejich výkony (např. jednotlivé technologické operace při výrobě odlitků - žíhání, tavení, apod.). [7]

#### Výkony

Jako výkony je možno považovat takové výstupy, které jsou předmětem hlavní činnosti a jsou současně příčinou vzniku nákladů. Výkony lze rozlišovat na výrobky, které jsou hmotným výstupem (např. židle, svetr), práce a služby, které mají nehmotnou podstatu (zpracování projektu, oprava automobilu) a zboží (nákup mouky v obchodu). Množství výkonu se vyjadřuje buď v naturálních, nebo peněžních jednotkách. Také se rozlišují na výkony externí a výkony interní. Externí výkony jsou určeny k prodeji mimo podnik a interní jsou určeny ke spotřebě v daném podniku. Z hlediska dokončenosti výkonu je možné rozlišit na dokončený a nedokončený výkon. [7]

### 2.5.3 Kalkulační jednice

Kalkulační jednice je vymezena jako určitý výkon, který je vymezený druhem, místem vzniku nebo měrnou jednotkou. Definování kalkulační jednice ovlivňuje vypovídací schopnost kalkulací. Pokud je sestaveno příliš málo kalkulací, nedostačuje to k řádné tvorbě cen a stanovení poměrně přesného nákladového úkolu pro dané středisko. Příliš velký počet kalkulací je zase náročný na jejich sestavování a následující práci s nimi. Při velkém množství výkonů je tedy vhodné vytvářet skupiny výkonů, které mají podobné technologické postupy nebo jiná stejná kritéria, tzv. kalkulační skupiny. [7]

#### **2.5.4 Kalkulované množství**

Kalkulované množství je definováno jako počet kalkulačních jednic, pro které se stanoví nebo zjistí najednou vlastní náklady. Toto množství má souvislost s časovým obdobím, za které se sestavují kalkulace nákladů a charakterem výroby. Výroba může být:

- a) Hromadná, kdy sestavování kalkulací je pravidelné (např. měsíc, čtvrtletí atd.) a kalkulované množství je tedy dáno množstvím výkonů jednotlivých kalkulačních jednic za období zpracování kalkulací;
- b) Zakázková činnost, která je z časového hlediska neperiodická, protože jednotlivé zakázky obsahují různou strukturu a počet výkonů, a tedy i kalkulačních jednic. Kalkulované množství je tedy dáno množstvím výkonů za dobu trvání zakázky nebo;
- c) Charakteristická podle jiného typu podnikatelské profese. [7]

#### **2.5.5 Struktura kalkulace**

Struktura kalkulace představuje výčet jednotlivých typů nákladů. Jako výchozí se používá tzv. kalkulační členění nákladů, které vyjadřuje přiřaditelnost, vztah a zjistitelnost nákladů na kalkulační jednici. V kalkulaci jsou tedy náklady primárně členěny na přímé a nepřímé s respektováním nákladů jednicových a režijních. Vysvětlení těchto nákladů je obsaženo v kapitole 2.3.1 Náklady. Kalkulace je vymezena těmito prvky:

- a) předmětem kalkulace - tedy kalkulační jednicí,
- b) obsahem kalkulace - náklady,
- c) a formou kalkulace - což je kalkulační vzorec.

Kalkulační vzorec bude popsán následovně. [7]

#### **2.5.6 Kalkulační vzorec**

Kalkulační vzorec představuje systematické setřídění nákladů v kalkulaci tak, aby bylo možné určit vlastní náklady na kalkulační jednici. V současné době je zcela na podniku, jak se rozhodne sestavovat kalkulace, kalkulační vzorce, atd., ale většina podniků se řídí podle tzv. typového kalkulačního vzorce (viz Tabulka 2.1). Tento kalkulační vzorec má obecný charakter a lze ho tedy použít pro různé podnikatelské činnosti (výrobní, služby, obchodní činnosti), také jednotlivé nákladové položky mají jednotnou náplň nákladových druhů bez ohledu na obor činnosti. Avšak v tomto vzorci jsou rozlišovány pouze náklady přímé a nepřímé, nejsou rozlišovány náklady jednicové a režijní, a vzniká tedy nesoulad mezi označením položek tohoto vzorce u výrobní a správní režie, bylo by tedy vhodné nazvat tyto položky např. jako nepřímé náklady výroby, správy. [7]

**Tabulka 2.1 Typový kalkulační vzorec**

Kalkulační položka
1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní režie
$\Sigma (1 - 4)$ Vlastní náklady výroby
5. Správní režie
$\Sigma (1 - 5)$ Vlastní náklady výkonu
6. Odbytové náklady
$\Sigma (1 - 6)$ Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk (ztráta)
$\Sigma (1 - 7)$ Cena

Zdroj: [7] - vlastní zpracování

Takto vyjádřená kalkulace je statickým vyjádřením nákladů na kalkulační jednici. Znamená to, že je kalkulace platná jen pro určitý objem výkonů. Při změně objemu kalkulovaných výkonů je nutno celou kalkulaci přepočíst. Tato skutečnost je způsobena nerozlišováním fixních a variabilních nákladů v kalkulačním vzorci a při jejich výpočtu, důsledkem je omezené využití tohoto typového kalkulačního vzorce pro krátkodobé rozhodování. [7]

### **3 Analýza vnitropodnikového účetnictví hospodářských středisek**

První praktická část diplomové práce se bude zabývat analýzou vnitropodnikového účetnictví jednotlivých hospodářských středisek vybrané zemědělské společnosti.

První podkapitola bude věnována představení společnosti. Do představení patří základní informace, předmět podnikání, organizační struktura zemědělské společnosti, používané účetní metody, účetní zásady a jaké účetní metody tato společnost zvolila.

Druhá podkapitola se bude věnovat analyzování nákladů a výnosů za všechny hospodářská střediska v rozmezí tří let - od roku 2013 až do roku 2015. Rok 2016 ještě nemohl být zařazen do zpracování diplomové práce a to z důvodu, že začátek zpracování diplomové práce byl dříve, než účetní jednotka mohla účetnictví za rok 2016 uzavřít.

Třetí podkapitola se bude zabývat analýzou nákladů a výnosů vybraného hospodářského střediska za jeden rok, konkrétně za rok 2015, avšak s členěním na jednotlivé měsíce.

#### **3.1 Základní informace o zemědělské společnosti**

Zemědělská společnost Jedlí, a.s. (viz Obrázek 3.1) byla založena v roce 2003, kdy jediný zakladatel, Zemědělské družstvo Jedlí, rozhodlo o založení akciové společnosti. Akciová společnost byla tedy zapsána do Obchodního rejstříku a byla založena na dobu neurčitou. Společnost je zapsána u Krajského soudu v Ostravě.

Předmětem podnikání u této vybrané akciové společnosti je především zemědělská výroba, hostinská činnost, oprava silničních motorových vozidel a výroba, obchod a služby, které nejsou uvedené v přílohách 1-3 živnostenského zákona. Hlavním obchodním cílem společnosti je tedy provozování živočišné výroby se zaměřením na výrobu mléka a jeho následný prodej, také zpeněžování zástavového skotu, dále rostlinné výroby, kterou bude nadále zabezpečován dostatek objemných krmiv a obilovin pro skot. Společnost nevyvíjela žádné aktivity v oblasti výzkumu a vývoje a tedy nemá ani žádné náklady s touto oblastí spojené.

Jak v roce 2013, 2014 i 2015 má tato akciová společnost výrok auditora bez výhrad.  
[12, 13, 14]

**Tabulka 3.1 Výsledek hospodaření Zemědělské společnosti za tři roky (v Kč)**

Rok	Výsledek hospodaření
2013	2 152 149,91
2014	2 280 797,33
2015	- 2 667 821,29

Zdroj: [9] - vlastní zpracování

Zemědělská společnost hospodařila v letech 2013 a 2014 s kladným výsledkem hospodaření, který přesahoval 2 miliony korun (viz Tabulka 3.1). Hlavní podíl na tomto zisku nemá předmět podnikání, kterým se zabývá účetní jednotka, ale přijaté dotace, které budou popsány u správního střediska v podkapitole 3.2.8. Naopak v roce 2015 dosáhla společnost vysoké ztráty, která téměř činila 2 700 tisíc korun. Ztrátě napomohlo velké zvýšení nákladů skoro všech hospodářských středisek, které nepokryly ani mnohamiliónové dotace.

**Obrázek 3.1 Hlavní budova Zemědělské společnosti Jedlí, a. s.**



Zdroj: vlastní zpracování

### **3.1.1 Organizační struktura**

Akciová společnost má 5 členů představenstva a 3 členy dozorčí komise jak v roce 2013, 2014 tak i v roce 2015. Jelikož tato společnost vznikla jako akciová, má 600 akcionářů podílejících se na základním kapitálu po setinách procent. Většinový akcionář zde není. Účetní jednotka má 8 hospodářských středisek. Středisko rostlinné výroby, středisko živočišné výroby a další tři části. Středisko živočišné výroby Jedlí, středisko živočišné a rostlinné výroby Drozdov a Zborov. Další vnitropodnikový útvar je opravárenské středisko. Předposlední útvar je středisko závodní kuchyně a jako poslední útvar je správní středisko. Během všech 3 sledovaných účetních období nedošlo v této organizační struktuře k žádným

podstatným změnám. K jednotlivým hospodářským střediskům se vrátí podkapitola 3.2.1 Hospodářská střediska. V roce 2013 zaměstnávala tato společnost 52 zaměstnanců, z toho bylo 5 zaměstnanců řídicího charakteru. V roce 2014 a 2015 počet zaměstnanců vzrostl o jednoho zaměstnance, tedy na 53 lidí. Počet řídicích pracovníků zůstal stejný. [12, 13, 14]

### **3.1.2 Účetnictví společnosti**

Účetní jednotka používá účetní software ZEIS. Tento software je nabízen společností PROFEX AM, s.r.o. a je využíván jak pro všeobecné účetnictví, tak také pro vnitropodnikové účetnictví a s tím související kalkulace.

Účetnictví společnosti je zpracováváno ve všeobecné účtárně. Účtárna má svoji vlastní kancelář se dvěma zaměstnankyněmi. Mzdová účtárna má také vlastní kancelář s jednou pracovnící.

Jak již bylo uvedeno, zemědělská společnost má osm hospodářských středisek, které se zabývají rozdílnými oblastmi. Účetní jednotka čísluje střediska takto:

- středisko 100 - Rostlinná výroba,
- středisko 200 - Živočišná výroba,
- středisko 201 - Drozdov,
- středisko 202 - Zborov,
- středisko 203 - Jedlí,
- středisko 310 - Opravárenské středisko,
- středisko 900 - Závodní stravování,
- a středisko 910 - Správní středisko.

Účetní jednotka vede kombinovanou účetní soustavu. Tato informace vyplývá z toho, že ve vnitropodnikovém účetnictví společnosti lze najít jak účty 5. a 6. účtové třídy, tak také účty 9 účtové třídy. Poslední účtovou třídu společnosti používá pro evidenci naturálních účtů, které budou popsány v podkapitole 4.2.1.

Všechny syntetické účty účetní jednotky jsou dále členěny pomocí analytické evidence. Analytická evidence u zemědělské společnosti vznikala během let působení společnosti. Analytikou evidenci si společnost vytváří dle vlastních potřeb. Analytická evidence účetní jednotky ale byla zvolena náhodně. [10, 14]

Jako příklad analytické evidence u nákladového účtu 501 - Spotřeba materiálu je možné zařadit:

- 501010 Spotřeba nakoupených osiv a sadby,
- 501020 Spotřeba nakoupených hnojiv,



- 501040 Spotřeba chemických ochranných prostředků,
- 501050 Spotřeba nakoupených krmiv a steliv,
- 501070 Spotřeba stavebního materiálu,
- 501080 Spotřeba náhradních dílů,
- 501090 Spotřeba potravin,
- 501091 Spotřeba ochranných nápojů a další účty účtové skupiny 51.

Jako příklad analytické evidence u výnosového účtu 601 - Tržby za vlastní výrobky je možné zařadit:

- 601100 Tržby z realizace výrobků rostlinné výroby - sláma,
- 601105 Tržby z realizace výrobků rostlinné výroby,
- 601106 Tržby za vlastní výrobky - pomocná výroba (senáž, siláž, šrot),
- 601110 Tržby za vlastní výrobky vnitropodnikové,
- 601210 Tržby za mléko,
- 601220 Tržby za jatečná zvířata,
- 601230 Tržby za zástavová zvířata,
- 601290 Tržby za ostatní výrobky živočišné výroby. [10]

*Náhodnost zvolené analytiky u účetní jednotky je lépe vidět na těchto příkladech. Z tohoto členění syntetických účtů pomocí analytické evidence je znát, že účetní jednotka nečísluje účty podle číselníku hospodářských středisek, ale podle druhů nákladů či výnosů, které tyto účty zahrnují. Na základě dotazování bylo zjištěno, že zvolená analytická evidence nemá také žádnou návaznost na zpracování kalkulací. Všechny kalkulace výkonů zahrnují např. účet 501010 Spotřeba nakoupených osiv a sadby. Správné částky však odpovědní pracovníci připisují na připadající výkon podle rozhodnutí hlavního agronoma.*

### **3.2 Analýza hospodářských středisek za vybrané roky**

Zemědělská společnost Jedlí, a.s. má rozděleno své vnitropodnikové účetnictví do osmi hospodářských středisek. U těchto osmi hospodářských středisek bude za roky 2013, 2014 a 2015 analyzováno jejich hospodaření. Tedy výsledek hospodaření a složení nákladů a výnosů každého střediska této společnosti.

Zemědělská společnost má středisko 100 - Rostlinná výroba, 200 - Živočišná výroba a další 3 střediska zabývající se také živočišnou a rostlinnou výrobou. Středisko 201 - Drozdov, 202 - Zborov a středisko 203 - Jedlí. Jak je možné vidět, tyto střediska vycházejí z číslování hospodářského střediska 200 - Živočišná výroba. Je tomu tak proto, že

středisko Drozdov a Zborov se nachází mimo hlavní sídlo společnosti, což je Jedlí. Pro vhodnější přiřazování nákladů a výnosů proto ekonomové podniku rozdělili činnost do dalších tří středisek. Další střediska jsou 310 - Opravárenské středisko, 900 - Závodní stravování a poslední středisko 910 - Správní středisko. Číselník hospodářských středisek si účetní jednotka zvolila náhodně. [12, 13, 14]

### **3.2.1 Středisko 100 - Rostlinná výroba**

Jako první bude představeno hospodářské středisko 100 - Rostlinná výroba. Jak název napovídá, je tohle středisko zaměřeno na rostlinnou výrobu, která zahrnuje obhospodařování polí, tedy sadbu a osetí, hnojení, následné sklizení plodin, čištění a sušení obilí a také úpravu polí po sklizni. Hospodářské středisko mělo v roce 2013 a 2014 stejný počet zaměstnanců, a to 9 lidí. V roce 2015 se tento počet snížil na 8 zaměstnanců. Jakými plodinami se toto středisko zabývá, bude dále popsáno v podkapitole 4.1.2 Pěstební činnost. [12, 13, 14]

Výsledek hospodaření tohoto střediska za sledované roky velice kolísal, ale nikdy se nepřiblížil ziskovým hodnotám. Jak je patrné z Tabulky 3.2, největší náklady a výnosy jsou v roce 2014. I když se ale náklady zvýšily, nárůst výnosů vedl k nejmenší ztrátě za sledované období. Největší podíl na zvýšení nákladů v tomto roce mají spotřebované nákupy, které meziročně vzrostly o téměř 500 tis. Kč a také účtová skupina 59 Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň, která se navýšila bezmála o 2 miliony korun. Zvýšení výnosů v roce 2014 bylo hlavně díky zvýšení účtové skupiny 61 Změny stavu vnitropodnikových zásob, které se vyšplhaly až nad 12 milionů korun (nárůst způsobilo zvýšení produkce produktů rostlinné výroby a následně i jejich prodej), zatímco v roce 2013 tato skupina nedosáhla ani osmi milionů Kč. Rok 2015 tomuto hospodářskému středisku nepřál, a tak se jeho ztráta vyšplhala až nad šest milionů korun, a to i přes meziroční snížení nákladů. Avšak s úbytkem nákladů je spojen i poměrně velký úbytek výnosů, a to zejména kvůli zmenšení účtové skupiny 61 a to více jak o pět milionů Kč.

**Tabulka 3.2 Středisko 100 - Rostlinná výroba (v Kč)**

Položky	100 - Rostlinná výroba		
	2013	2014	2015
501 - Spotřeba materiálu	7 140 844,08	7 638 346,63	7 156 766,11
502 - Spotřeba elektrické energie	124 844,75	94 328,65	179 610,01
(50) Spotřebované nákupy	7 265 688,83	7 732 675,28	7 336 376,12
511 - Opravy a udržování	512 516,99	914 919,62	758 522,20
512 - Cestovné do limitu	3 738,00	1 225,00	482,00
518 - Ostatní služby	1 698 203,10	1 781 467,69	2 237 872,53
(51) Služby	2 214 458,09	2 697 612,31	2 996 876,73
521 - Mzdové náklady	2 308 083,00	2 419 962,00	2 306 728,00
523 - Odměny členům orgánů	5 000,00	4 000,00	15 000,00
524 - Zákonné sociální pojištění	767 143,50	815 248,25	780 062,75
527 - Zákonné sociální náklady	61 721,05	60 374,36	48 421,91
528 - Prohlídky nesmluvním lékařem	-	200,00	-
(52) Osobní náklady	3 141 947,55	3 299 784,61	3 150 212,66
531 - Daň silniční včetně doměrku	62 125,00	60 124,00	52 048,00
538 - Ostatní daně a poplatky	300,00	14 548,76	770,00
(53) Daně a poplatky	62 425,00	74 672,76	52 818,00
541 - ZC prodaného DNM	-	-	261 382,00
542 - Prodej materiálu v ceně pořízení	3 800,00	6 780,00	3 325,00
548 - Ostatní provozní náklady	350 752,50	331 869,54	307 836,02
(54) Jiné provozní náklady	354 552,50	338 649,54	572 543,02
551 - Odpisy DNM a DHM	2 113 265,00	1 872 543,00	1 658 803,00
(55) Odpisy, rezervy a OPPN	2 113 265,00	1 872 543,00	1 658 803,00
599 - Vnitropodnikové náklady	15 478 141,54	17 468 642,94	13 977 416,85
(59) DzP, převod. účty a rez. na daň	15 478 141,45	17 468 642,94	13 977 416,85
Náklady celkem	30 630 478,42	33 484 580,44	29 745 046,38
601 - Tržby z realizace výrobků RV	2 746 839,44	1 489 471,98	3 226 011,45
602 - Tržby z prodeje služeb	47 708,50	180 113,98	138 733,28
(60) Tržby za vlastní výkony a zboží	2 794 547,94	1 669 585,96	3 364 744,73
611 - Změna stavu NV	- 393 903,44	569 168,66	343 822,10
613 - Změna stavu výrobků	8 290 166,31	11 613 818,96	6 509 708,64
(61) Změny stavu vnitropod. zásob	7 896 262,87	12 182 987,62	6 853 530,74
622 - Aktivace vnitropod. služeb	728 892,43	861 710,79	
(62) Aktivace vnitropod. služeb	728 892,43	861 710,79	398 753,42
641 - Tržby z prodeje DNM a DHM	-	15 001,00	414 340,00
642 - Tržby z prodeje materiálu	3 826,24	12 568,82	2 391,40
648 - Jiné provozní výnosy	-	113 977,00	-
(64) Jiné provozní výnosy	3 826,24	141 546,82	416 731,40
699 - Vnitropodnikové výnosy	14 370 319,15	15 239 502,67	12 552 113,42
(69) Převodové účty	14 370 319,15	15 239 502,67	12 552 113,42
Výnosy celkem	25 793 848,63	30 095 333,86	23 585 873,71
Výsledek hospodaření	- 4 836 629,79	- 3 389 246,58	- 6 159 172,67

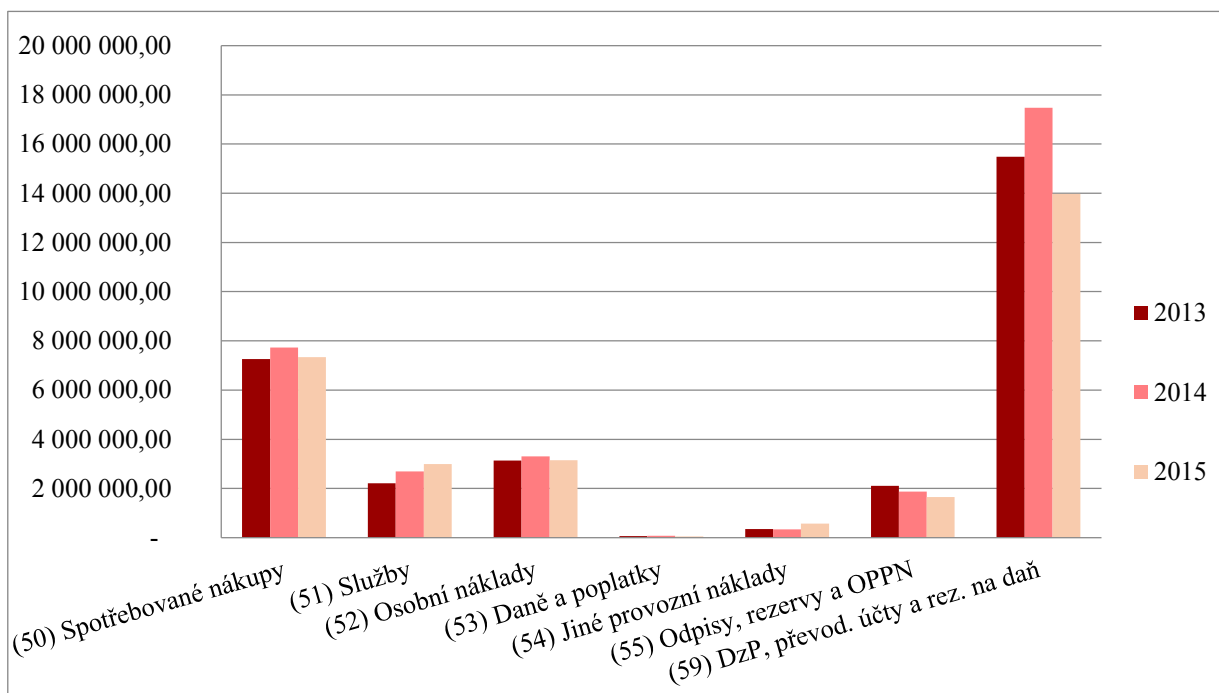
Zdroj: [9] - vlastní zpracování

Jak je možné vidět z Tabulky 3.2, tak účtová skupina 59 Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů tvoří největší část nákladů společnosti a v tomto středisku

zahrnují hlavně převodové účty mezi středisky a také práci střediska pro sebe samého. To znamená práci traktorů, kombajnů, nákladní dopravy a jiných těžkých mechanismů, bez kterých by se rostlinná výroba neobešla. Do převodových účtů mezi středisky se dá zařadit práce opravárenského střediska, práce traktorů střediska RV pro jiné hospodářské středisko či doúčtování různých podílů na výsledku (jako příklad je možné uvést účet 599850 Podíl na výsledku dílen, v rostlinném středisku je tato položka jako náklad, ale ve středisku 310 se tato položka vede jako výnos na účtu 699850 Přeučtování výsledku dílen do výrobní činnosti). Účtová skupina 59 také zahrnuje podíl výrobní a správní režie.

Druhá největší položka nákladů je účtová skupina 50 Spotřebované nákupy. Do této kategorie je možno zařadit nákup osiv a sadby, k tomu i potřebná hnojiva a také spotřeba pohonných hmot pro techniku, která tato pole obdělává. Z tohoto důvodu je v roce 2014 spotřeba větší než ostatních let, jelikož i množství sklizených hektarů je největší (viz Tabulka 4.2). Lepší srovnání nákladů je nabídnuto v následujícím Grafu 3.1, kde je přímo vidět meziroční snížení či zvýšení všech druhů nákladů, které středisko 100 mělo.

**Graf 3.1 Srovnání nákladů za středisko 100 - Rostlinná výroba (v Kč)**

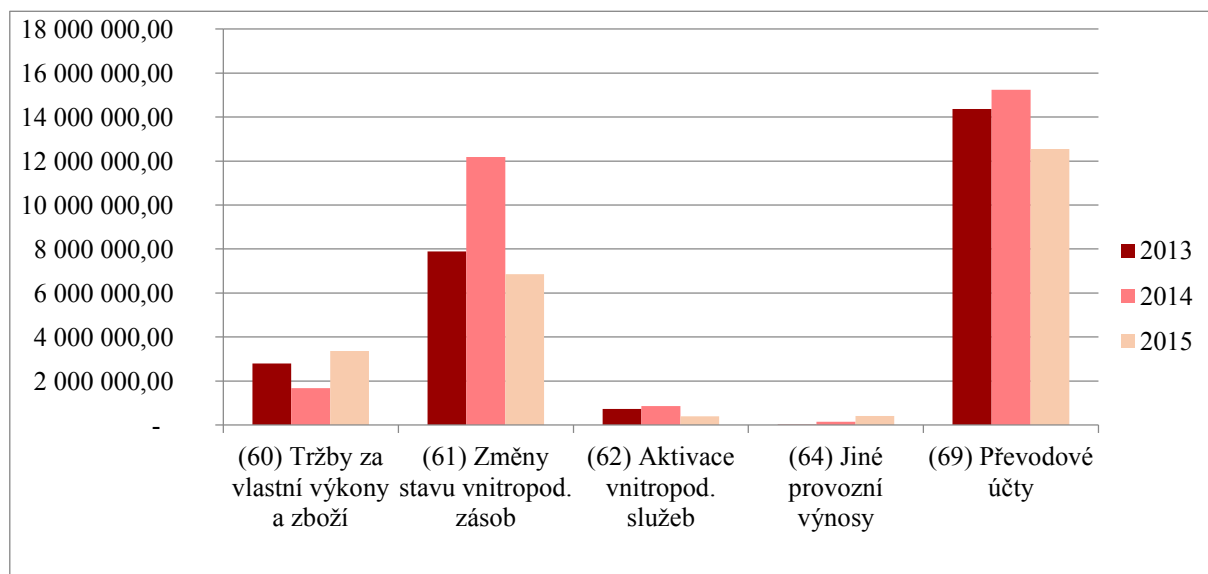


Zdroj: Tabulka 3.2 - vlastní zpracování

Největší podíl na výnosech tohoto střediska mají opět převodové účty, do kterých se řadí práce jak pro vlastní středisko, tak i práce pro jiná střediska, vnitropodnikové výnosy kombajnů, traktorů a jiných těžkých mechanismů, úhrada výrobní režie rostlinné výroby,

převody výsledků a další. Z porovnávacího Grafu 3.2 se jako druhá největší položka výnosů vytyčila účtová skupina 61 Změny stavu vnitropodnikových zásob. Do této skupiny se řadí hlavně produkce rostlinné výroby a její spotřeba, prodej této výroby a v neposlední řadě také spotřeba osiv a sadby, které si účetní jednotka sama vypěstovala. Změna zásob kvůli prodeji rostlinné výroby má tedy podíl i na skupině 60 Tržby za vlastní výkony a zboží, které byly v roce 2015 největší i kvůli zvýšení prodeje produktů rostlinné výroby.

**Graf 3.2 Srovnání výnosů za středisko 100 - Rostlinná výroba (v Kč)**



Zdroj: Tabulka 3.2 - vlastní zpracování

### 3.2.2 Středisko 200 - Živočišná výroba

Druhé hospodářské středisko, které tato zemědělská společnost vede je středisko 200 - Živočišná výroba, která se zabývá chovem jak mléčných zvířat, tak i masných zvířat (členění je charakterizováno v podkapitole 4.1.1. Chovatelská činnost). [12, 13, 14]

Středisko 200 je bohužel další středisko, které má ve sledovaných letech záporný výsledek hospodaření, i přes každoroční zvyšování výnosů. Podle Tabulky 3.3 je nejmenší ztráta vedena v roce 2013 a to ve výši přes 1 207 tisíc korun. Naopak největší ztráta je hned v roce následujícím, tedy v roce 2014. Nákladová účtová skupina 52 Osobní náklady se v tomto roce zvedla skoro o polovinu. V této skupině se totiž navýšila 2 krát tolik základní mzda, a tudíž i odvody zdravotního a sociálního pojištění.

**Tabulka 3.3 Středisko 200 - Živočišná výroba (v Kč)**

Položky	200 - Živočišná výroba		
	2013	2014	2015
501 - Spotřeba materiálu	4 893 630,74	5 453 500,68	6 543 955,41
(50) Spotřebované nákupy	4 893 630,74	5 453 500,68	6 543 955,41
511 - Opravy a udržování	6 702,00	44 169,00	59 820,70
512 - Cestovné do limitu	-	856,00	-
518 - Ostatní služby	930,13	851,19	1 508,21
(51) Služby	7 632,13	45 876,19	61 328,91
521 - Mzdové náklady	451 033,00	873 031,00	852 636,00
523 - Odměny členům orgánů	7 000,00	7 000,00	7 000,00
524 - Zákonné sociální pojištění	159 811,25	303 895,25	295 858,00
527 - Příspěvek na penzijní pojištění	15 000,00	16 100,00	12 800,00
(52) Osobní náklady	632 844,25	1 200 026,25	1 168 294,00
531 - Dan silniční včetně doměrku	2 400,00	4 275,00	4 650,00
538 - Ostatní daně a poplatky	-	3 030,00	1 360,00
(53) Daně a poplatky	2 400,00	7 305,00	6 010,00
542 - Prodej mat. v ceně pořízení	-	877,32	979,39
548 - Ostatní provozní náklady	7 143,35	13 849,19	15 916,16
(54) Jiné provozní náklady	7 143,35	14 726,51	16 895,55
551 - Odpisy DNM a DHM	-	25 386,00	32 742,00
(55) Odpisy, rezervy a OPPN	-	25 386,00	32 742,00
599 - Vnitropodnikové náklady	1 108 621,90	1 510 488,44	1 421 436,18
(59) DzP, převod. účty a rez. na daň	1 108 621,90	1 510 488,44	1 421 436,18
Náklady celkem	6 652 272,37	8 257 309,07	9 250 662,05
601 - Tržby za ostatní výrobky ŽV	600,00	-	-
(60) Tržby za vlastní výkony a zboží	600,00	-	-
613 - Změna stavu výrobků	3 824 127,77	3 689 622,74	5 527 242,11
(61) Změny stavu vnitropod. zásob	3 824 127,77	3 689 622,74	5 527 242,11
648 - Ostatní provozní výnosy	-	-	12 981,00
(64) Jiné provozní výnosy	-	-	12 981,00
699 - Vnitropodnikové výnosy	1 620 217,91	2 557 797,60	2 457 349,09
(69) Převodové účty	1 620 217,91	2 557 797,60	2 457 349,09
Výnosy celkem	5 444 945,68	6 247 420,34	7 997 572,20
Výsledek hospodaření	- 1 207 326,69	- 2 009 888,73	- 1 253 089,85

Zdroj: [9] - vlastní zpracování

V tomto středisku je pro změnu největší položka v nákladech účtová skupina 50 Spotřebované nákupy, která zahrnuje spotřebu náhradních dílů, spotřebu pracovních oděvů či ochranných pracovních prostředků, spotřebu ostatního materiálu nebo jiných položek spotřební povahy (všechny položky jsou evidovány s příslušnou analytikou (např. 501080 Spotřeba náhradních dílů). Rostoucí trend, který je nejlépe vidět v Grafu 3.3, této účtové skupiny vydržel jak do roku 2014, tak i do roku 2015.

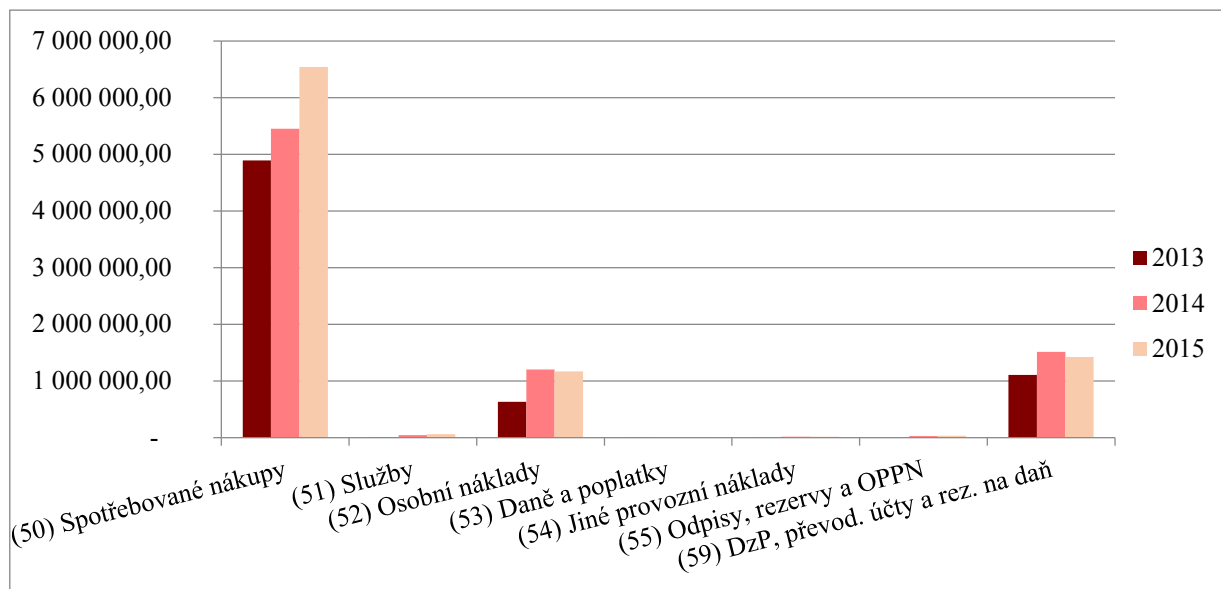
Skupina 59 Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů obsadila ve sledovaných letech druhé místo v podílu na celkových nákladech zemědělské společnosti.

Do této skupiny se opět řadí ruční práce, práce traktorů, těžkých mechanismů jak pro vlastní středisko, tak i pro středisko cizí. Výrobní a správní režie však v tomto středisku do skupiny 59 započítávaná není, jelikož se výrobní a správní režie počítá jen u přímých výkonů, ale k tomuto hospodářskému středisku se přiřazují pouze náklady, které nejde dát na určité středisko, zabývající se živočišnou výrobou (např. osobní auto velících pracovníků živočišné výroby).

Osobní náklady, tedy skupina 52 se v roce 2014 přehoupla přes 1 milion korun a tohle postavení si udržela i v roce 2015. Díky zvýšení mzdových nákladů se i logicky muselo zvýšit zákonné sociální pojištění.

Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku účetní jednotka připisuje střediskům rostlinné výroby (Drozdov, Zborov a Jedlí), podle skutečného umístění.

**Graf 3.3 Srovnání nákladů za středisko 200 - Živočišná výroba (v Kč)**

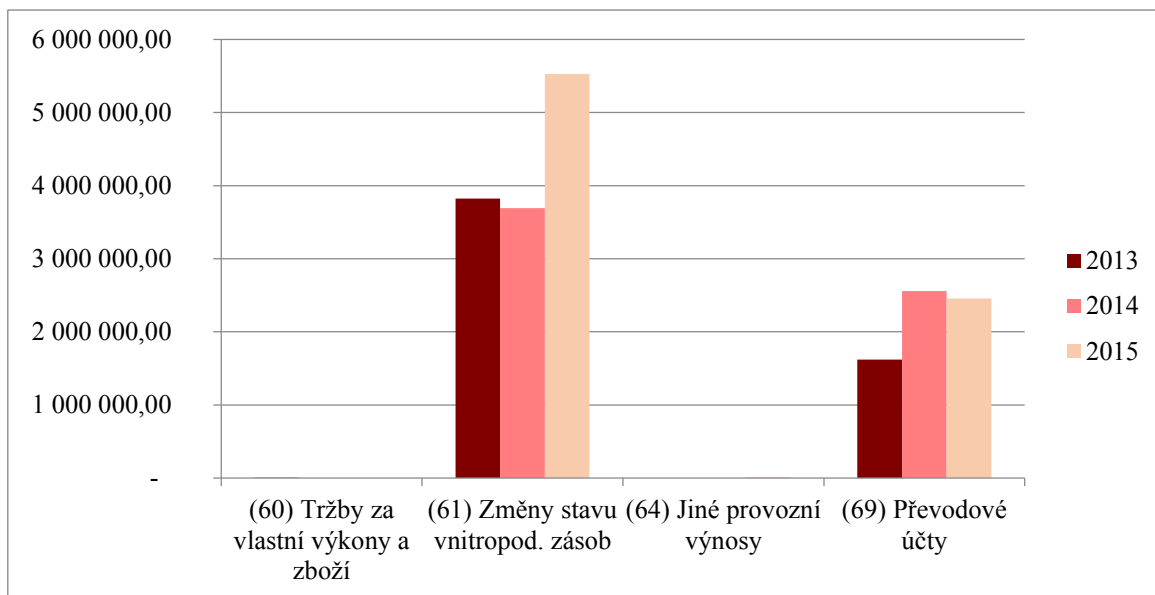


Zdroj: Tabulka 3.3 - vlastní zpracování

Ve výnosech v tomto hospodářském středisku se opět nejvíce podílí skupina 61 Změna stavu vnitropodnikových zásob. Do této skupiny se řadí jak produkce pomocné výroby, tak i změna stavu spotřeby ostatních vlastních výrobků. V roce 2013 a 2014 se tato linie držela vždy pod čtyřmi miliony korun, ale v roce 2015 skupina 61 strmě vzrostla a překročila pět a půl milionu korun. Tomu velice napomohlo zvýšení produkce výkonů pomocné výroby a snížení změny stavu spotřeby ostatních vlastních výrobků, které jsou ve výnosech vedeny se záporným znaménkem. Skokový růst této skupiny výnosů je možné lépe vidět v Grafu 3.4.

U převodových účtů se částka nepřehoupla přes 3 miliony korun, ale i tak tvoří druhou největší položku ve výnosech společnosti. Do skupiny 69 se započítávají výnosy z ručních prací jak pro vlastní, tak i pro cizí středisko.

**Graf 3.4 Srovnání výnosů za středisko 200 - Živočišná výroba (v Kč)**



Zdroj: Tabulka 3.3 - vlastní zpracování

### 3.2.3 Středisko 201 - Drozdov

Středisko Drozdov, se nachází mimo hlavní sídlo společnosti a zabývá se chovem skotu, ale také obhospodařuje několik polí a zabývá se tedy i výrobou rostlinnou. Hospodářské středisko 201 mělo ve všech třech sledovaných letech 2 zaměstnance. [12, 13, 14]

V každém roce sledovaného období převýšily v tomto středisku náklady výnosy a výsledek hospodaření tedy vyšel záporný. Ztráta tohoto střediska byla velice kolísavá. Největší se zaznamenala v roce 2013, kdy rozdíl mezi výnosy a náklady činil více než 2 miliony korun. Naopak nejmenší ztráta byla v roce 2014, kdy nedosáhla ani jednoho a půl milionu korun. Úspora nákladů skoro ve všech účtových skupinách vedla k celkovému snížení nákladů téměř o 500 tisíc korun, a se zvýšením výnosů vedla k, jak již uvedené, nejmenší ztrátě za sledované tři roky. Rok 2015 potvrdil tendenci kolísavého výsledku hospodaření, protože došlo opět ke zvýšení ztráty, a to jak díky opětovnému zvýšení nákladů, tak i díky snížení výnosů o více jak 250 tisíc Kč.



**Tabulka 3.4 Středisko 201 - Drozdov (v Kč)**

Položky	201 - Drozdov		
	2013	2014	2015
501 - Spotřeba materiálu	491 599,68	540 176,16	415 368,60
502 - Spotřeba elektrické energie	107 309,95	42 240,48	51 757,65
(50) Spotřebované nákupy	598 909,63	582 416,64	467 126,25
511 - Opravy a udržování	222 261,60	51 563,25	99 464,00
518 - Ostatní služby	23 431,29	73 014,24	59 290,73
(51) Služby	245 692,89	124 577,49	158 754,73
521 - Mzdové náklady	633 329,00	528 828,00	595 705,00
524 - Zákonné sociální pojištění	209 156,25	169 141,50	194 651,50
527 - Zákonné sociální náklady	24 000,00	17 000,00	17 800,00
(52) Osobní náklady	866 485,25	714 969,50	808 156,50
538 - Správní poplatky	200,00	2 600,00	100,00
(53) Daně a poplatky	200,00	2 600,00	100,00
541 - ZC prodaného DNM a DHM	69 195,40	98 521,08	65 567,81
548 - Ostatní provozní náklady	8 309,66	7 971,11	8 812,00
549 - Manka a škody	-	-	13 123,93
(54) Jiné provozní náklady	77 505,06	106 492,19	87 503,74
551 - Odpisy DNM a DHM	550 064,29	604 655,08	750 570,75
(55) Odpisy, rezervy a OPPN	550 064,29	604 655,08	750 570,75
599 - Vnitropodnikové náklady	3 158 328,27	2 875 206,44	2 943 586,05
(59) DzP, převod. účty a rez. na daň	3 158 328,27	2 875 206,44	2 943 856,05
Náklady celkem	5 497 185,39	5 010 917,34	5 216 068,02
601 - Tržby za vlastní výrobky	978 688,42	1 976 702,84	1 763 939,02
602 - Tržby za služby	310,00	500,00	-
(60) Tržby za vlastní výkony a zboží	978 998,42	1 977 202,84	1 763 939,02
613 - Změna stavu výrobků	- 1 107 596,08	- 1 030 830,50	- 899 494,07
614 - Změna stavu zvířat	906 257,22	- 132 253,64	- 333 318,01
(61) Změny stavu vnitropod. zásob	- 201 338,86	- 1 163 084,14	- 1 232 812,08
624 - Aktívce DHM základní stádo	254 222,00	605 636,50	697 971,17
(62) Aktivace DHM základní stádo	254 222,00	605 636,50	697 971,17
641 - Tržby z prodeje základ. stáda	319 993,44	403 331,55	243 684,93
642 - Tržby z prodeje mater. odpad	35 460,00	-	-
(64) Jiné provozní výnosy	355 453,44	403 331,55	243 684,93
699 - Vnitropodnikové výnosy	1 939 482,38	1 694 498,94	1 783 592,78
(69) Převodové účty	1 939 482,38	1 694 498,94	1 783 592,78
Výnosy celkem	3 326 817,38	3 517 585,69	3 256 375,82
Výsledek hospodaření	- 2 170 368,01	- 1 493 331,65	- 1 959 692,20

Zdroj: [9] - vlastní zpracování

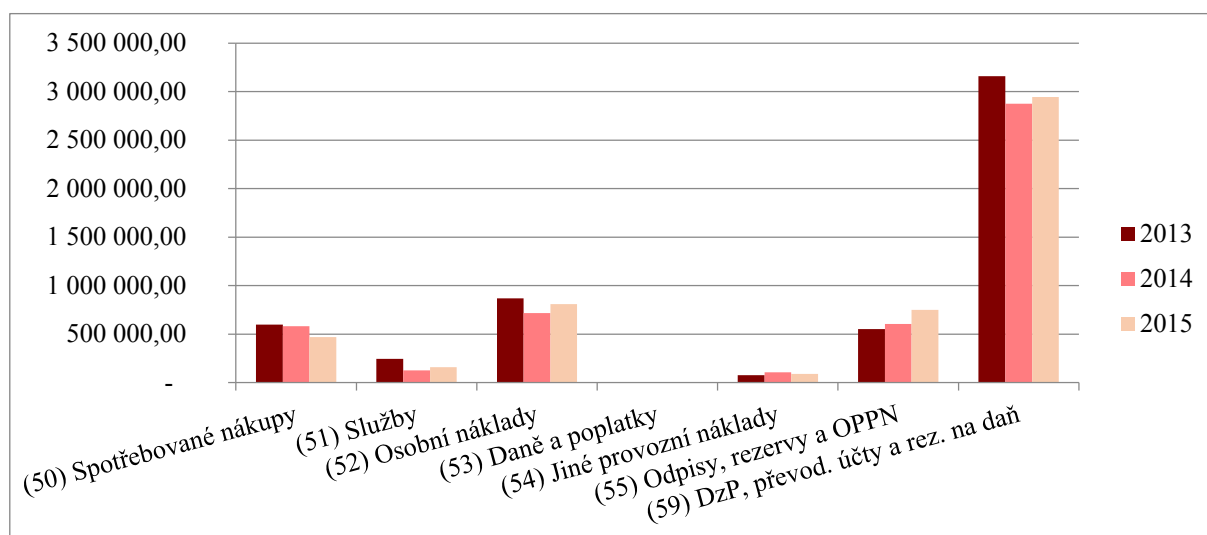
Největší podíl na nákladech má jak v roce 2013, 2014 i v roce 2015 skupina 59 DzP, převodové účty a rezervy na daň. Tyto položky slouží vnitropodnikovému účetnictví pro započítávání nákladů mezi středisky, nebo také pro započítávání nákladů, které má středisko vůči sobě samému. Tato skupina obsahuje práce traktorů, těžkých mechanismů a další

položky, které si obstarává středisko pro vlastní potřeby, ale také náklady různých prací ostatních hospodářských středisek, které jsou v tomto středisku vedeny jako náklady, ale obstarávající střediska je vedou jako výnosy. Proto tyto položky představují největší část nákladů. Skupina 59 obsahuje výrobní i správní režii.

Jak vychází z Grafu 3.5, tak žádná jiná skupina nákladů nepřekročila ve sledovaných letech jeden milion korun. Blízko k tomu ale měla skupina 52 Osobní náklady v roce 2013 s částkou 866 458,25 Kč, která tak tvoří druhý největší podíl na nákladech společnosti.

Spotřebované nákupy (skupina 50) se rok od roku snižovaly. Z hranice skoro dosahující 600 000 Kč, se v roce 2015 snížily až k 470 000 Kč. Pokles v roce 2014 mohl být ale daleko vyšší díky úspoře ve spotřebě elektrické energie, kde se celková částka snížila více než o polovinu. Avšak toto snížení velice zmírnil nárůst spotřebovaného materiálu, který byl v roce 2014 nejvyšší ze všech sledovaných let.

**Graf 3. 5 Srovnání nákladů za středisko 201 - Drozdov (v Kč)**



Zdroj: Tabulka 3.4 - vlastní zpracování

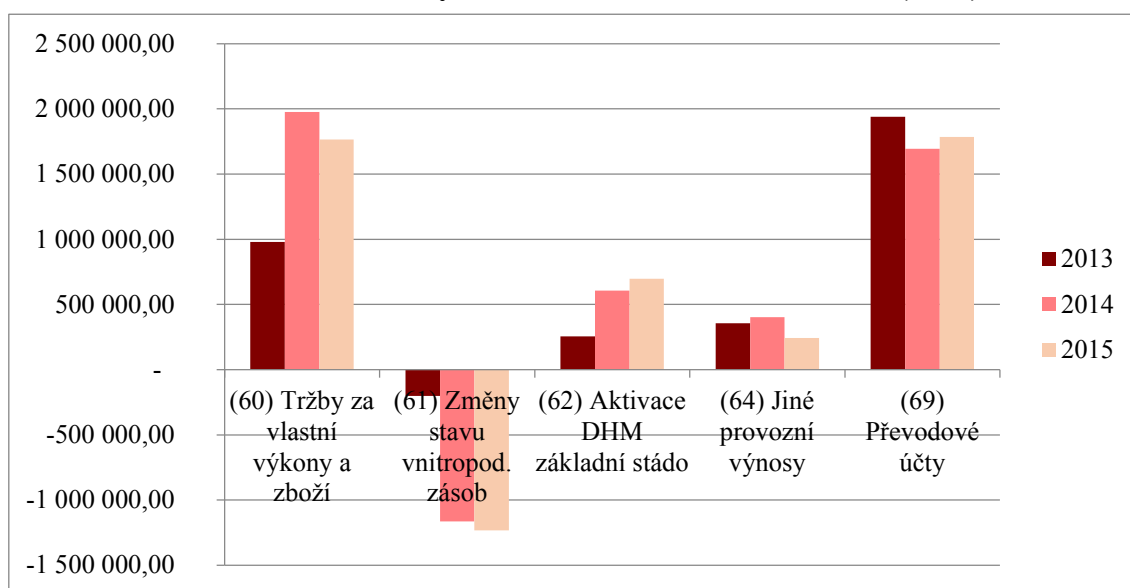
Ve výnosech hospodářského střediska 201 převládá skupina 69 Převodové účty, která ve sledovaných letech velice kolísala. Do této skupiny je možné opět zařadit práce traktorů, těžkých mechanismů a to v takovém členění, pokud se práce prováděla pro vlastní středisko, nebo se prováděla pro středisko cizí.

Druhé místo zaujímá skupina 60 Tržby za vlastní výkony a zboží, která se v roce 2014 zvýšila téměř o milion a to jen díky extrémnímu navýšení tržeb za vlastní výrobky. Do těchto vlastních výrobků se řadí jatečná zvířata a zvířata zástavová. Právě tento zástavový skot má

značný díl na tak vysokých výnosech, protože v roce 2013 činily tržby 309 585 Kč, ale v roce 2014 již 1 278 922,40 Kč.

Poslední položka, která bude u střediska Drozdov popsána, je skupina 61 Změny stavu vnitropodnikových zásob. Z Grafu 3.6 je patrné, že tato skupina v roce 2014 a 2015 velice snížila výnosy daného střediska. Toto snížení výnosů je však propojené se zvýšením tržeb za vlastní výrobky, tedy zvířata. Pokud dojde ke zvýšení prodejnosti, musí i logicky dojít ke zvýšení změny stavu prodaných zvířat, které se vedou s minusovým znaménkem.

**Graf 3.6 Srovnání výnosů za středisko 201 - Drozdov (v Kč)**



Zdroj: Tabulka 3.4 - vlastní zpracování

### 3.2.4 Středisko 202 - Zborov

Hospodářské středisko Zborov je ze všech tří středisek živočišné výroby nejmenší a tudíž nemá žádného přiřazeného zaměstnance, jelikož toto středisko obstarávají zaměstnanci, kteří připadají ke středisku 203 Jedlí. I na účet tohoto střediska je obstaráváno několik polí, a tudíž se také zabývá i rostlinnou výrobou. [12, 13, 14]

Výsledek hospodaření střediska 202 v roce 2013 začínal v zisku téměř 150 tisíc korun, avšak díky klesajícímu trendu se v roce 2015 vyšplhala ztráta až na 969 743 korun (viz Tabulka 3.5). Této ztrátě velice napomohly záporné výnosy, které se pouze přičetly k celkovým nákladům střediska za rok 2015. Záporné výnosy byly dány účtovou skupinou 61 Změny stavu vnitropodnikových zásob, která dosáhla téměř milionu korun, a byť měla účetní jednotka v středisku 202 i jiné výnosy, ty už svou výší nepokryly záporné výnosy ve skupině 61, kdy největší podíl na těchto záporných výnosech měla velká spotřeba krmiv vlastní výroby.

**Tabulka 3.5 Středisko 202 - Zborov (v Kč)**

Položky	202 - Zborov		
	2013	2014	2015
501 - Spotřeba materiálu	154 289,72	171 656,90	94 583,11
502 - Spotřeba elektrické energie	10 231,24	9 229,74	11 264,49
(50) Spotřebované nákupy	164 520,96	180 886,64	105 847,60
518 - Ostatní služby	- 2 555,28	10 794,00	2 167,00
(51) Služby	- 2 555,28	10 794,00	2 167,00
541 - ZC prodaného DNM a DHM	-	51 421,00	-
548 - Pojištění provoz. majetku	5 428,00	1 568,00	1 200,00
(54) Jiné provozní náklady	5 428,00	52 989,00	1 200,00
551 - Odpisy DNM a DHM	13 616,00	16 514,00	13 689,00
(55) Odpisy, rezervy a OPPN	13 616,00	16 514,00	13 689,00
599 - Vnitropodnikové náklady	543 934,52	602 582,45	482 252,78
(59) DzP, převod. účty a rez. na daň	543 934,52	602 580,45	482 252,78
Náklady celkem	724 944,20	863 764,09	605 156,38
601 - Tržby za jatečná zvířata	202 911,80	36 077,10	519 828,95
602 - Tržby za služby - nájem	27 197,00	37 859,00	40 903,78
(60) Tržby za vlastní výkony a zboží	230 108,80	73 936,10	560 732,73
611 - Změna stavu NV	- 17 440,00	-	-
613 - Změna stavu výrobků	- 576 128,63	- 682 617,25	- 987 188,64
614 - Změna stavu zvířat	1 182 386,14	1 099 423,36	46 377,00
(61) Změny stavu vnitropod. zásob	588 817,51	416 806,11	- 940 811,64
641 - Tržby z prodeje DNM a DHM	-	18 335,89	-
(64) Jiné provozní výnosy	-	18 335,89	-
699 - Vnitropodnikové výnosy	48 309,98	72 846,41	15 491,99
(69) Převodové účty	48 309,98	72 846,41	15 491,99
Výnosy celkem	867 236,29	581 924,51	- 364 586,92
Výsledek hospodaření	142 292,09	- 281 839,58	- 969 743,30

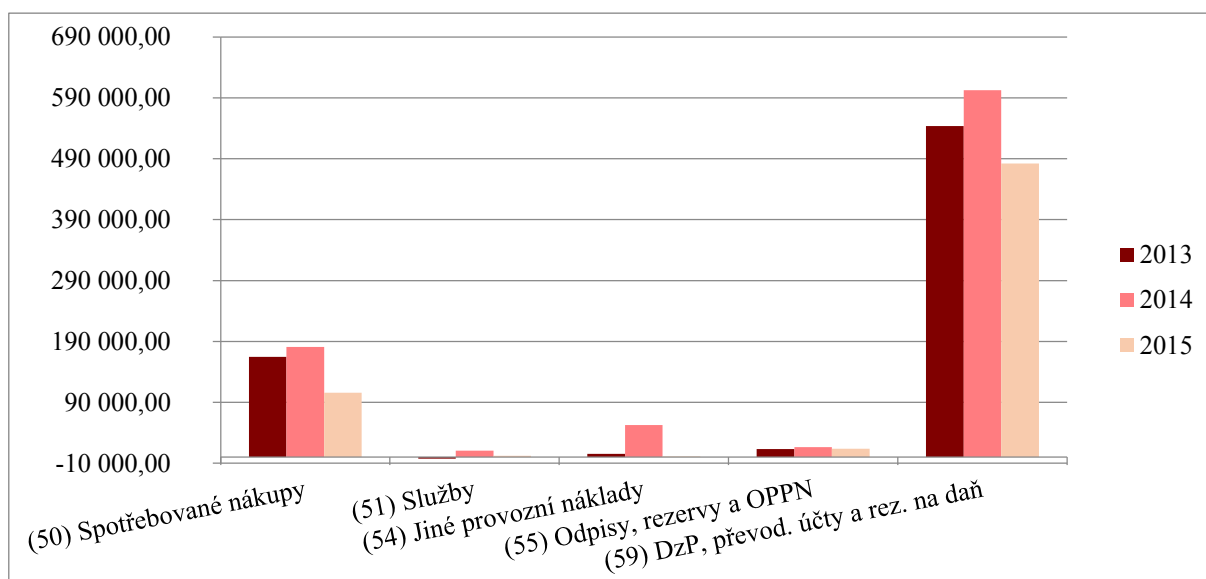
Zdroj: [9] - vlastní zpracování

Jak již bylo řečeno, že středisko 202 nemá žádné zaměstnance, tak přirozeně tedy nevznikají žádné mzdové náklady.

Jak je patrné z Grafu 3.7, tak největší podíl na celkových nákladech má opět účet 599 - Vnitropodnikové náklady, který patří do skupiny 59. Do těchto položek spadá jak výrobní režie, tak i správní režie, doučtování různých podílů na výsledku traktorů, ručních prací a dalších. V neposlední řadě se zde také řadí práce strojů, dílen a ruční práce pro jiná střediska, tak také pro vlastní středisko.

Druhá největší položka za všechny tři sledované roky jsou Spotřebované nákupy, které se však nevyšplhaly ani ke 200 tisícům korun. Patří sem spotřeba nakoupených krmiv a steliv, spotřeba léků a také náhradních dílů. Poslední dvě zmíněné položky však nejsou svou cenou zásadní.

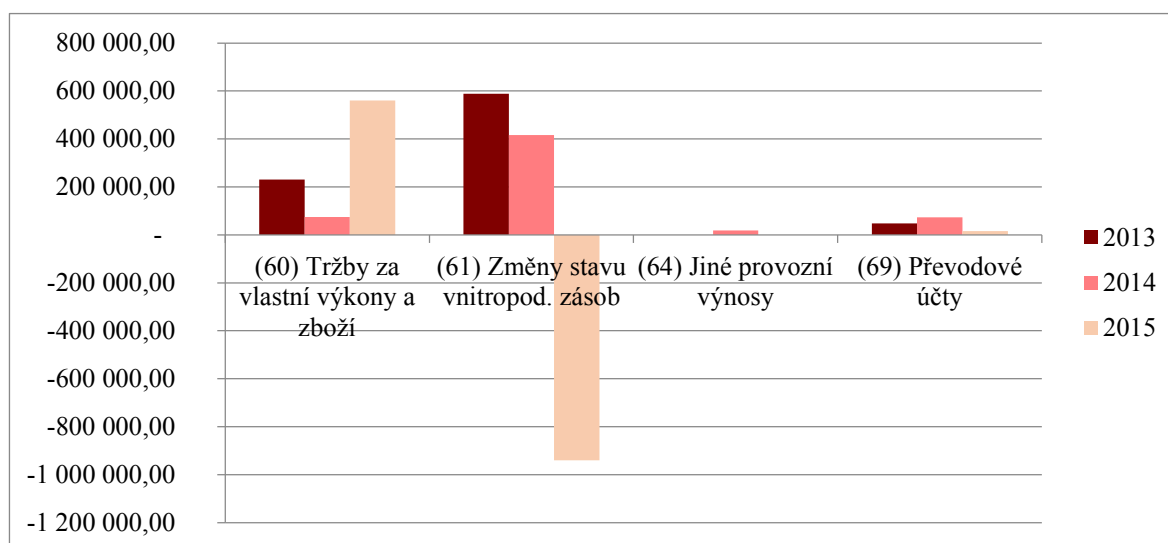
**Graf 3.7 Srovnání nákladů za středisko 202 - Zborov (v Kč)**



Zdroj: Tabulka 3.5 - vlastní zpracování

Největší změna ve výnosech, jak je patrné z Grafu 3.8, nastala v roce 2015 v účetní skupině 61 Změny stavu vnitropodnikových zásob. Zatímco v letech 2013 a 2014 stav této položky ukazoval kladná čísla, v roce 2015 se skupina 61 propracovala do záporných čísel. Svou roli v tomto úpadku sehrálo extrémní snížení přírůstků zvířat vedených v tomto středisku a také zvýšení počtu prodaných zvířat, které je vidět ve zvýšení tržeb ve skupině 60 Tržby za vlastní výkony a zboží, tak i na účtu 614 - Změna stavu zvířat. Tomuto propadu v roce 2015 také pomohlo zvýšení minusového stavu na účtu 613 - Změna stavu výrobků, kde se skoro o 300 tisíc korun zvýšila spotřeba krmiv vlastní výroby.

**Graf 3.8 Srovnání výnosů za středisko 202 - Zborov (v Kč)**



Zdroj: Tabulka 3.5 - vlastní zpracování

### 3.2.5 Středisko 203 - Jedlí

Středisko živočišné výroby 203 - Jedlí je středisko zabývající se chovem skotu. Ze všech tří středisek živočišné výroby největší a nejproduktivnější. Středisko Jedlí mělo v roce 2013 22 zaměstnanců, v roce 2014 vzrostl počet na 23 zaměstnanců a v roce 2015 vzrostl počet také o jednoho zaměstnance, tedy na 24 zaměstnanců. Všechny tyto tři oddělená střediska živočišné výroby (Drozdov, Zborov a Jedlí) mají stejné vedoucí pracovníky. [12, 13, 14]

Hospodářský útvar živočišné výroby v Jedlí za sledované roky hospodařil s kolísající, ale velkou ztrátou. Nejmenší ztráta byla v roce 2014, ale i ta se vyšplhala nad 2,5 milionu Kč. Této ztrátě nepomohlo ani zvýšení tržeb za vlastní výrobky, které se meziročně zvýšily o více než 4 miliony korun. Tomuto nárůstu ve sledované účtové skupině primárně pomohlo zvýšení tržeb za mléko a také nárůst tržeb za jatečná zvířata. Na záporném výsledku hospodaření se také podílejí každým rokem zvyšující se náklady. V roce 2014 náklady zvýšila hlavně skupina 50 Spotřebované nákupy, která z roku 2013 na rok 2014 poskočila o téměř 2 milionu korun. Největší podíl na tomto růstu mělo zvýšení výdajů a tudíž i nákladů na spotřebu nakoupených krmiv a steliv (tyto náklady se zvýšily i ve střediscích Drozdov a Zborov). Vysvětlením tohoto zvýšení by mohl být fakt, že počet obhospodařovaných hektarů a jejich výtěžnost v roce 2013 nestačila na pokrytí všeho chovaného skotu a účetní jednotka se tedy musela uchýlit k velkému nákupu, jak balíků slámy k podstélce, tak i krmiv od jiných hospodářů. Největší ztráta však nastala v roce 2015, kdy se náklady vyšplhaly nad 39 milionů korun. Této rekordní částce velice napomohlo zvýšení skoro všech nákladů. Největší pokles nákladů však zaznamenala skupina 55 Odpisy, rezervy a opravné položky k provozním nákladům, které se z roku 2014 na rok 2015 propadly o více než 600 000 Kč. Toto bylo způsobeno snížením odpisů u základního stáda o více než 700 000 Kč. K částce odpisů základního stáda se ale musejí připočítat další položky zvětšující celkové náklady v této skupině, jako například zvýšení odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Na ztrátě v roce 2015 má také podíl snížení celkových výnosů (viz Tabulka 3.6), kterým napomohlo snížení tržeb za vlastní výkony či zvýšením záporného stavu účtové skupiny 61 Změny stavu vnitropodnikových zásob.

**Tabulka 3.6 Středisko 203 - Jedlí (v Kč)**

Položky	203 - Jedlí		
	2013	2014	2015
501 - Spotřeba materiálu	5 396 233,90	7 467 817,48	8 334 718,37
502 - Spotřeba elektrické energie	699 912,03	518 807,73	536 491,90
503 - Spotřeba vody	33 065,00	31 497,00	73 365,00
<i>(50) Spotřebované nákupy</i>	<i>6 129 210,93</i>	<i>8 018 122,21</i>	<i>8 944 575,27</i>
511 - Opravy a udržování	429 121,86	548 992,06	345 874,59
512 - Cestovné do limitu	-	114,00	-
513 - Náklady na reprezentaci	-	-	300,00
518 - Ostatní služby	827 995,85	923 275,51	1 109 026,22
<i>(51) Služby</i>	<i>1 257 117,71</i>	<i>1 472 381,57</i>	<i>1 455 200,81</i>
521 - Mzdové náklady	4 212 939,00	4 602 470,00	4 908 710,00
523 - Odměny členům orgánu	3 000,00	3 000,00	3 000,00
524 - Zákonné sociální pojištění	1 368 412,00	1 532 344,25	1 640 017,75
527 - Zákonné sociální náklady	69 926,68	77 790,72	74 127,65
<i>(52) Osobní náklady</i>	<i>5 654 277,68</i>	<i>6 215 604,97</i>	<i>6 625 855,40</i>
538 - Ostatní daně a poplatky	1 950,00	3 150,00	3 235,00
<i>(53) Daně a poplatky</i>	<i>1 950,00</i>	<i>3 150,00</i>	<i>3 235,00</i>
541 - ZC prodaného DHM a DHM	1 347 638,91	949 996,91	621 635,18
548 - Ostatní provozní náklady	39 866,01	45 021,83	73 526,09
549 - Manka a škody	116 185,60	33 226,44	50 317,19
<i>(54) Jiné provozní náklady</i>	<i>1 503 690,52</i>	<i>1 028 245,18</i>	<i>745 478,46</i>
551 - Odpisy DHM a DHM	5 775 465,92	5 462 702,61	4 831 721,05
<i>(55) Odpisy, rezervy a OPPN</i>	<i>5 775 465,92</i>	<i>5 462 702,61</i>	<i>4 831 721,05</i>
599 - Vnitropodnikové náklady	15 349 363,23	15 094 140,93	16 596 167,02
<i>(59) DzP, převod. účty a rez. na daň</i>	<i>15 349 363,23</i>	<i>15 094 140,93</i>	<i>16 596 167,02</i>
<b>Náklady celkem</b>	<b>35 671 075,99</b>	<b>37 294 347,47</b>	<b>39 202 233,01</b>
601 - Tržby za vlastní výrobky	24 915 130,81	29 070 486,57	27 511 741,75
602 - Tržby za služby	604,50	-	3 500,00
<i>(60) Tržby za vlastní výkony a zboží</i>	<i>24 915 735,31</i>	<i>29 070 486,57</i>	<i>27 515 241,75</i>
613 - Změna stavu výrobků	- 10 048 430,34	- 10 534 507,31	- 12 014 529,10
614 - Změna stavu zvířat	- 798 736,58	- 785 003,38	- 446 977,05
<i>(61) Změny stavu vnitropod. zásob</i>	<i>- 10 847 166,92</i>	<i>- 11 319 510,69</i>	<i>- 12 461 506,15</i>
622 - Aktivace vnitropod. služeb	-	1 590,61	-
624 - Aktivace DHM základ. stádo	5 180 208,41	3 708 416,23	4 485 091,36
<i>(62) Aktivace</i>	<i>5 180 208,41</i>	<i>3 710 006,84</i>	<i>4 485 091,36</i>
641 - Tržby z prodeje základ. stáda	2 258 655,57	1 567 552,02	1 845 975,45
642 - Tržby z prodeje materiálu	1 843,50	983,75	955,50
648 - Ostatní provozní výnosy	60 000,00	30 000,00	-
<i>(64) Jiné provozní výnosy</i>	<i>2 320 499,07</i>	<i>1 598 535,77</i>	<i>1 846 930,95</i>
699 - Vnitropodnikové výnosy	11 182 583,63	11 532 446,70	12 203 286,55
<i>(69) Převodové účty</i>	<i>11 182 583,63</i>	<i>11 532 446,70</i>	<i>12 203 286,55</i>
<b>Výnosy celkem</b>	<b>32 751 859,50</b>	<b>34 591 965,19</b>	<b>33 589 044,46</b>
<b>Výsledek hospodaření</b>	<b>- 2 919 216,49</b>	<b>- 2 702 382,28</b>	<b>- 5 613 188,55</b>

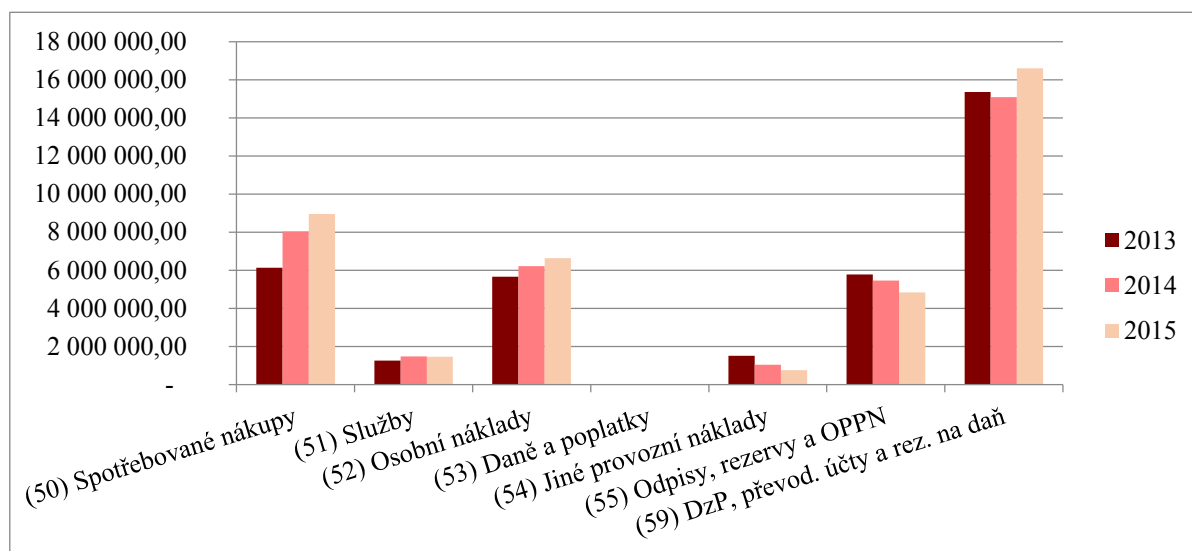
Zdroj: [9] - vlastní zpracování

Ve vnitropodnikovém účetnictví u položky nákladů za všechny tři sledovaná období převyšuje položka 59 DzP, převodové účty a rezervy na daň. V této skupině jsou však vedeny jenom převodové účty, které zahrnují ruční práce, práce traktorů, těžkých mechanismů, nákladní dopravy a to pro vlastní středisko, tak i pro jiná hospodářská střediska. Tyto položky zahrnují také práci dílen, účty s doučováním podílu na výsledku (např. traktorů, těžkých mechanismů atd.) či účty s podílem na výsledku dílen nebo nákladní dopravy střediska 310. Skupina 59 zde také zahrnuje výrobní a správní režii.

Druhý největší podíl na nákladech, jak plyne z Grafu 3.9, má skupina 50 Spotřebované nákupy, kde se ve sledovaných letech může pozorovat nárůst těchto nákladů. Největší vliv na tomto nárůstu měl účet 501 - Spotřeba materiálu, do kterého patří i spotřeba nakoupených krmiv a steliv či jiné druhy nákladů, které jsou ve vnitropodnikovém účetnictví rozděleny na účtu 501 pomocí analytické evidence. V roce 2013 činil stav této položky 2 057 866,90 korun. V roce 2014 se stav spotřebovaných krmiv a steliv vyšplhal až na 3 960 652,01 korun a v roce 2015 se tento stav ještě zvýšil na 4 711 494,22 korun. Do této skupiny nákladů ale také patří například spotřeba léků, pohonných hmot, náhradních dílů, stavebního materiálu či hygienických, čistících a desinfekčních prostředků.

Od počtu pracovníků se také odvíjí vzrůstající osobní náklady, které tak tvoří třetí nejvyšší položku v nákladech tohoto hospodářského střediska.

**Graf 3.9. Srovnání nákladů za středisko 203 - Jedlí (v Kč)**



Zdroj: Tabulka 3.6 - vlastní zpracování

V hospodářském středisku 203 - Jedlí jsou největší výnosy ve skupině 60 Tržby za vlastní výkony a zboží. Kromě tržeb za jatečná a zástavová zvířata se tady nově objevuje i

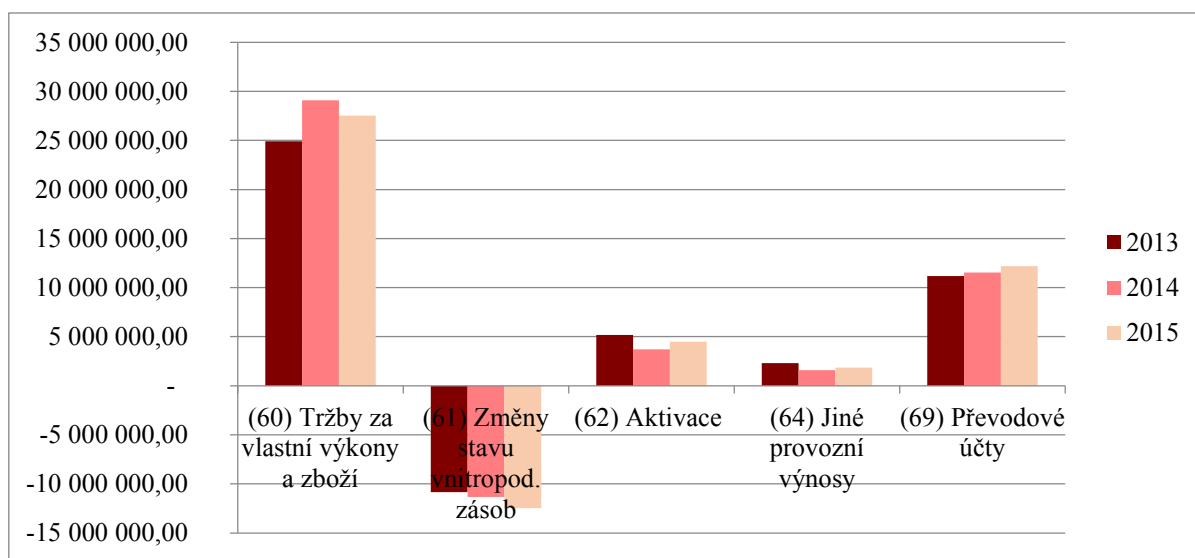


tržba za mléko, protože je tohle jediné hospodářské středisko živočišné výroby, které disponuje s dojárnou, a tedy produkuje mléko. Tržby za mléko tvoří více jak  $\frac{3}{4}$  z výnosů, které plynou na účet 601 - Tržby za vlastní výrobky.

Jako druhá největší položka výnosů jsou Převodové účty (viz Graf 3.10), tedy skupina 69, která slouží pro účtování vnitropodnikových výnosů mezi středisky, nebo výnosů, které si obstarává středisko sobě samému. Patří sem jako obvykle ruční práce, práce traktorů, těžkých mechanismů a jejich vnitropodnikové výnosy a další. Tyto účty vykazují po sledované období stoupající trend.

Třetí největší a poslední řešenou položkou jsou v tomhle středisku Změny stavu vnitropodnikových zásob, tedy účtová skupina 61. Jako plusové položky se zde účtuje všechna produkce a přírůstky, jak výrobků hlavních, tak i vedlejších, které zemědělská společnost produkuje. Jako minusové položky se zde objevují spotřeba krmiv a steliv vlastní výroby, prodej výrobků živočišné výroby či prodej zvířat a další.

**Graf 3.10 Srovnání výnosů za středisko 203 - Jedlí (v Kč)**



Zdroj: Tabulka 3.6 - vlastní zpracování

### 3.2.6 Středisko 310 - Opravárenské středisko

Další hospodářské středisko je 310 - Opravárenské středisko (dále jen „dílny“). Tento útvar zařizuje opravy a udržování hlavně pro traktory, kombajny a jiné automobily či další majetek pro svoji potřebu a také opravy pro jiná hospodářská střediska. Středisko 310 však pouze neopravuje majetek v rámci zemědělské společnosti, ale také opravuje za úplatu majetek od obce Jedlí či od občanů. Jak v roce 2013 a 2014 měly dílny pouze 7 zaměstnanců a v roce 2015 tento počet stoupl na 8 zaměstnanců. [12, 13, 14]

Výsledek hospodaření dílen je velice proměnlivý, ale až na ztrátu v roce 2014 (uvedena v Tabulce 3.7), která se vyšplhala nad 35 tisíc korun, je rozdíl mezi výnosy a náklady kladný. Na ztrátě v roce 2014 se nejvíce podílelo zvýšení skupiny 59 Daň z příjmů, převodové účty a rezerva na daň, kde se hlavně navýšily položky v členění na práci dílen pro vlastní středisko a na náklady na výrobní režii ostatních činností (účet 599962), která však byla uhrazena na spárovaném výnosovém účtu Úhrada režie jiných činností (účet 699962). Výsledku hospodaření za rok 2015 je věnována podkapitola 3.3 Analýza nákladů a výnosů vybraného střediska za rok 2015.

**Tabulka 3.7 Středisko 310 - Opravárenské středisko (v Kč)**

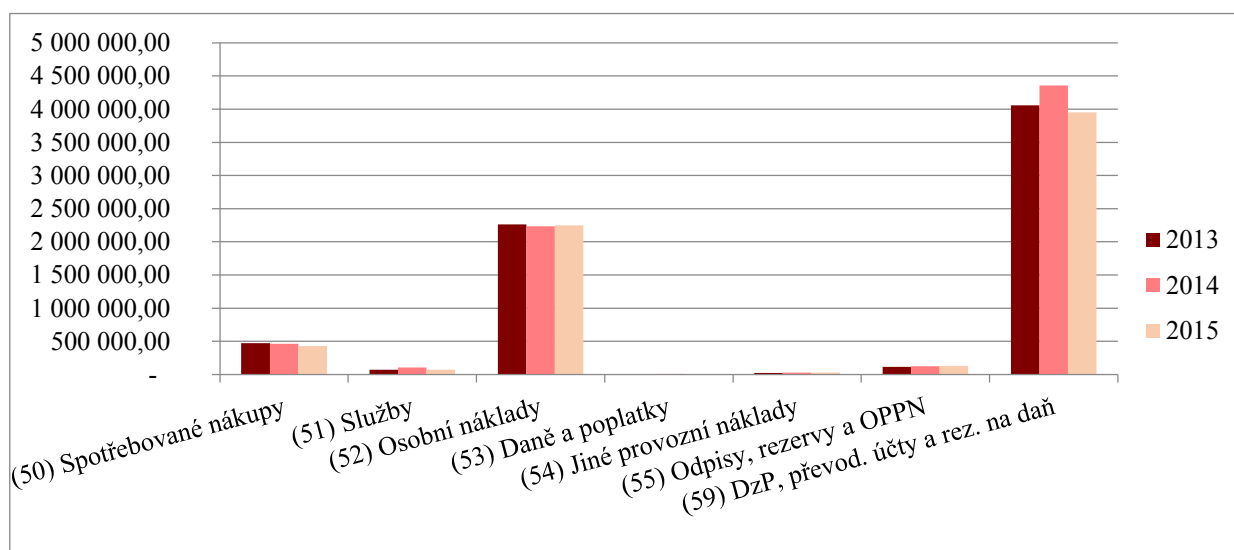
Položky	310 - Opravárenské středisko		
	2013	2014	2015
501 - Spotřeba materiálu	221 019,58	272 083,56	209 845,89
502 - Spotřeba elektrické energie	249 848,83	188 657,50	220 336,01
(50) Spotřebované nákupy	470 868,41	460 741,06	430 181,90
511 - Opravy a udržování	36 124,00	53 560,80	24 317,50
512 - Cestovné do limitu	678,00	238,00	336,00
518 - Ostatní služby	33 441,88	52 626,36	47 451,21
(51) Služby	70 243,88	106 425,16	72 104,71
521 - Mzdové náklady	1 680 122,00	1 653 720,00	1 654 605,00
524 - Zákonné sociální pojištění	548 180,75	541 741,75	554 044,75
527 - Zákonné sociální náklady	34 403,23	39 777,77	37 465,02
(52) Osobní náklady	2 262 705,98	2 235 239,52	2 246 114,77
531 - Daň silniční včetně doměrku	6 000,00	6 900,00	6 000,00
538 - Správní poplatky	-	150,00	-
(53) Daně a poplatky	6 000,00	7 050,00	6 000,00
542 - Prod. mater. v ceně pořízení	1 298,62	2 918,50	420,00
548 - Ostatní provozní náklady	22 526,78	27 019,31	27 216,49
(54) Jiné provozní náklady	23 825,40	29 937,81	27 636,49
551 - Odpisy DHM a DHM	115 564,00	125 517,00	129 873,00
(55) Odpisy, rezervy a OPPN	115 564,00	125 517,00	129 873,00
599 - Vnitropodnikové náklady	4 057 962,54	4 356 341,90	3 949 695,11
(59) DzP, převod. účty a rez. na daň	4 057 962,54	4 356 341,90	3 949 695,11
Náklady celkem	7 007 170,21	7 321 252,45	6 861 605,98
602 - Tržby za služby	12 010,40	7 802,67	1 800,00
(60) Tržby za vlastní výkony a zboží	12 010,40	7 802,67	1 800,00
642 - Tržby z prodeje materiálu	38 258,00	65 897,78	36 813,93
(64) Jiné provozní výnosy	38 258,00	65 897,78	36 813,93
699 - Vnitropodnikové výnosy	6 986 070,34	7 211 966,17	6 856 029,81
(69) Převodové účty	6 986 070,34	7 211 966,17	6 856 029,81
Výnosy celkem	7 036 338,74	7 285 666,62	6 894 643,74
Výsledek hospodaření	29 168,53	- 35 585,83	33 037,76

Zdroj: [9] - vlastní zpracování

V tomto hospodářském středisku je za sledované období největší položka nákladů obsažena v účtové skupině 59 DzP, převodové účty a rezerva na daň. Na tyto účty se připisují náklady, které vznikly díky dílenským pracím, které toto středisko provedlo na účet jiných středisek, nebo i takové práce, které provádělo vlastního středisku, tedy dílnám. Také sem patří práce traktorů nebo nákladní dopravy, a to opět v členění pro cizí střediska a pro vlastní středisko. Do této skupiny nákladů se také řadí náklady na výrobní a správní režii.

Jak je patrné z Grafu 3.11, druhou největší položku v nákladech tvoří skupina 52 Osobní náklady. Tyto náklady se měnily za tři sledované roky v rámci desítek tisíc, i když se z roku 2013 na rok 2014 počet zaměstnanců neměnil a v roce 2015 vzrostl počet pouze o jednoho zaměstnance.

**Graf 3.11 Srovnání nákladů za středisko 310 - Opravárenské středisko (v Kč)**

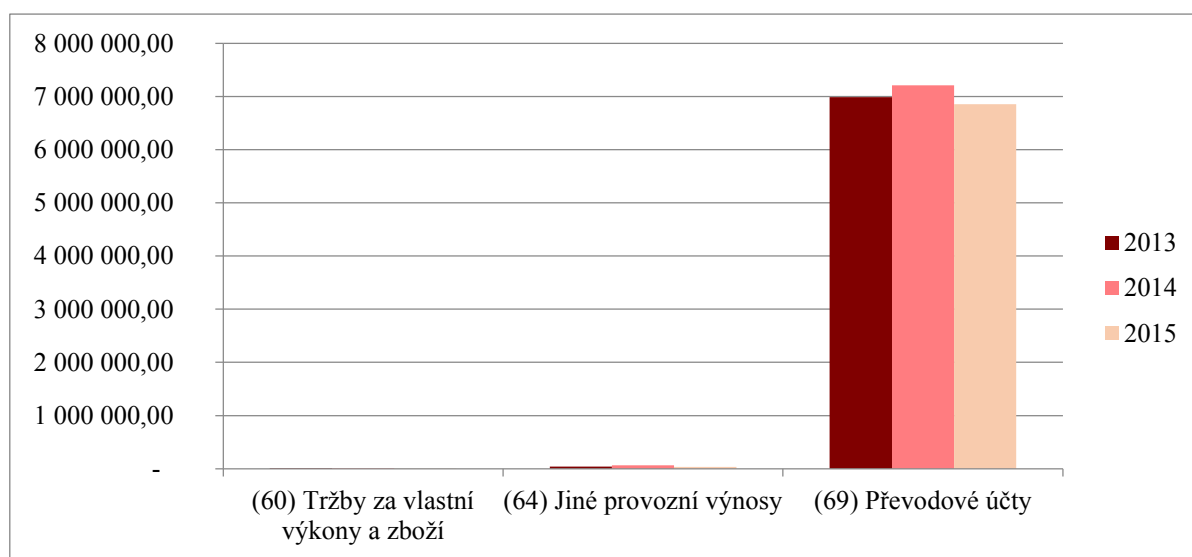


Zdroj: Tabulka 3.7 - vlastní zpracování

Výnosy v tomto středisku jsou tvořeny hlavně převodovými účty mezi středisky (viz Graf 3.12). Každé středisko mělo dříve v nákladech položku, kterou obstarávalo tohle hospodářské středisko, a proto zde musí být zaúčtován jako výnos. Tato skupina tedy zahrnuje práce dílen, práci nákladní autodopravy, ruční práce a to tedy hlavně pro cizí střediska, ale také pro vlastní středisko.

Do skupiny 60 Tržby za vlastní výkony a zboží se zahrnují tržby, které má účetní jednotka za úplatné opravy od jiných subjektů (např. opravy pro občany, pro obec). Tržby za tyto opravy jsou vedeny na účtu Tržby za služby pomocné činnosti - práce dílen, což je účet 602500 a dosahuje minimální výše.

**Graf 3.12 Srovnání nákladů za středisko 310 - Opravárenské středisko (v Kč)**



Zdroj: Tabulka 3.7 - vlastní zpracování

### 3.2.7 Středisko 900 - Závodní stravování

Předposlední hospodářský útvar je středisko 900 - Závodní stravování (dále jen „kuchyně“). Počet zaměstnanců v kuchyni se ve vybraných letech neměnil a činil 4 zaměstnance. V tomto hospodářském středisku se vaří jak pro zaměstnance Zemědělské společnosti, a.s., tak také pro místní firmy, kterým tato společnost i zajišťuje rozvoz jídla (rozvozce však patří do střediska dílny, protože z větší části zajišťuje i dovoz náhradních dílů právě do tohoto střediska), a také místním občanům. [12, 13, 14]

Výsledek hospodaření tohoto střediska je už o něco zajímavější než hospodářský výsledek středisek předcházejících. Jak je vidět v Tabulce 3.8, ve všech sledovaných letech se totiž pohybuje v kladných hodnotách. Avšak v roce 2014 se částka převyšující výnosy nad náklady přehoupla přes 300 000 korun, a to i přes snížení výnosů z roku 2013 na rok 2014. Za zvýšení výsledku může úspora v nákladech, která meziročně činila částku přesahující 250 tisíc Kč. Hlavní podíl na úspoře celkových nákladů mělo snížení účtové skupiny 50 Spotřebované nákupy, kde poklesla suma vynaložených prostředků jak na účtu 501 - Spotřeba materiálu, do kterého spadají takové položky jako spotřeba desinfekčních prostředků, náhradních dílů a především spotřeba potravin či na účtu 502 - Spotřeba elektrické energie.

**Tabulka 3.8 Středisko 900 - Závodní stravování (v Kč)**

Položky	900 - Závodní stravování		
	2013	2014	2015
501 - Spotřeba materiálu	3 108 178,91	2 927 051,37	2 907 821,02
502 - Spotřeba elektrické energie	250 074,39	217 463,00	197 954,00
503 - Spotřeba vody	11 650,00	11 675,00	11 550,00
(50) Spotřebované nákupy	3 369 903,30	3 156 189,37	3 117 325,02
511 - Opravy a udržování	31 770,00	7 009,50	27 386,68
513 - Náklady na reprezentaci	-	-	400,00
518 - Ostatní služby	14 546,31	22 221,27	18 114,66
(51) Služby	46 316,31	29 230,77	45 901,34
521 - Mzdové náklady	1 037 636,00	1 046 057,00	1 064 575,00
524 - Zákonné sociální pojištění	351 273,00	354 778,25	363 995,75
527 - Zákonné sociální náklady	39 000,00	38 800,00	41 000,00
(52) Osobní náklady	1 427 909,00	1 439 635,25	1 469 570,75
531 - Daň silniční včetně doměrku	3 600,00	3 600,00	3 600,00
(53) Daně a poplatky	3 600,00	3 600,00	3 600,00
545 - Ostatní pokuty a penále	500,00	-	-
548 - Ostatní provozní náklady	14 929,93	15 863,71	13 845,95
(54) Jiné provozní náklady	15 429,93	15 863,71	13 845,95
551 - Odpisy DHM a DHM	107 547,00	91 194,50	89 030,00
(55) Odpisy, rezervy a OPPN	107 547,00	91 194,50	89 030,00
599 - Vnitropodnikové náklady	1 933 716,70	1 894 479,73	1 972 433,46
(59) DzP, převod. účty a rez. na daň	1 933 716,70	1 894 479,73	1 972 433,46
Náklady celkem	6 904 422,24	6 630 193,33	6 711 706,52
602 - Tržby z prodeje služeb	5 325 194,90	5 198 998,19	5 082 141,58
(60) Tržby za vlastní výkony a zboží	5 325 194,90	5 198 998,19	5 082 141,58
648 - Ostatní provozní výnosy	203 510,00	208 421,50	194 392,00
(64) Jiné provozní výnosy	203 510,00	208 421,50	194 392,00
699 - Vnitropodnikové výnosy	1 546 543,31	1 566 621,04	1 611 945,52
(69) Přebodové účty	1 546 543,31	1 566 621,04	1 611 945,52
Výnosy celkem	7 075 248,21	6 974 040,73	6 888 479,10
Výsledek hospodaření	170 825,97	343 847,40	176 772,58

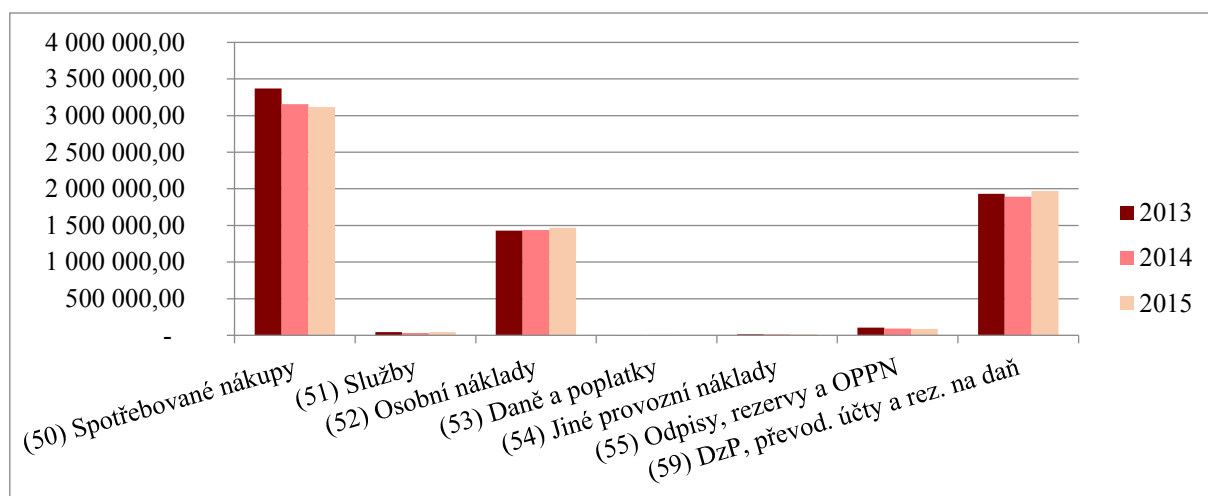
Zdroj: [9] - vlastní zpracování

Jak vyplývá z Grafu 3.13, největší položkou v nákladech střediska 900 je skupina 50 Spotřebované nákupy. V této skupině je největší položkou, jak by se očekávalo od kuchyně, spotřeba potravin, které v roce 2013 činila 2 954 492,79 Kč. Avšak v dalších letech došlo ke snižování vydaných peněz na spotřebu potravin, takže v roce 2014 činila tato položka 2 800 086,47 korun a v roce 2015 2 764 169,40 korun. Do účtu 501 se také může zařadit spotřeba náhradních dílů, desinfekčních, hygienických a čisticích prostředků, ale také spotřeba pohonných hmot k automobilu, které rozváží obědy.

Druhá největší skupina z celkových nákladů je účtová skupina 59. Je zde zařazena nákladní doprava a ruční práce pro vlastní středisko, ale také práce od jiného střediska - dílen. I středisko Závodní stravování se podílí na podnikové správní režii.

Pokles na účtu 511 Opravy a udržování v roce 2014 je spojen s tím faktem, že v tomto roce nebyla provedena žádná oprava na budově kuchyně, ale v jiných letech ano (jde vidět z analytické evidence účtu 511). Také je pokles způsoben menší poruchovostí strojů na vaření (např. kotle, loupač brambor, ledničky).

**Graf 3.13 Srovnání nákladů za středisko 900 - Závodní stravování (v Kč)**



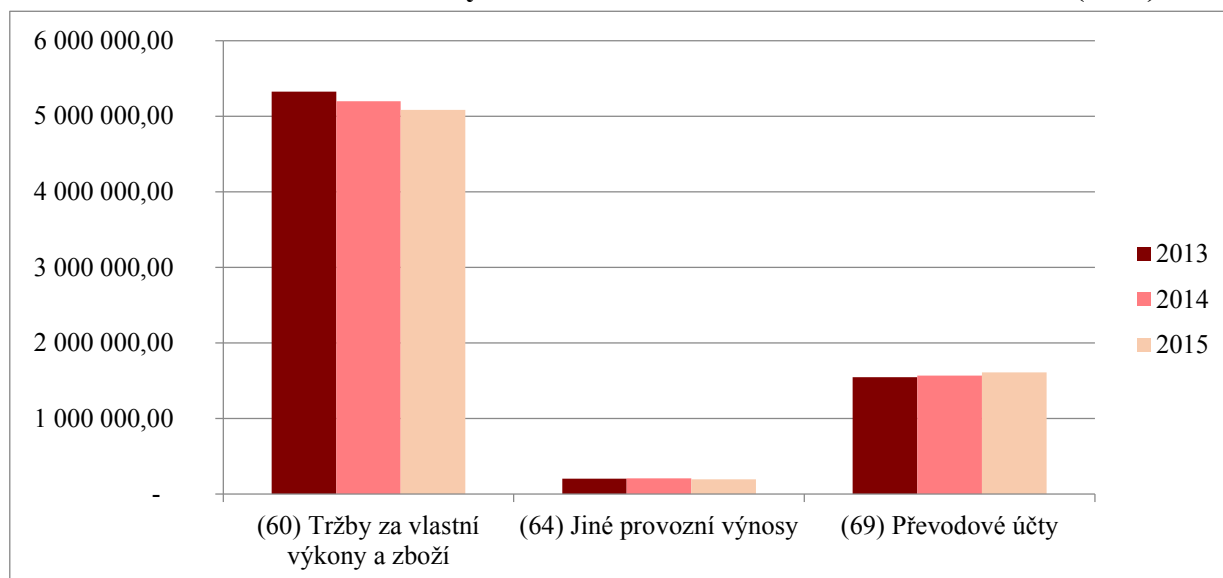
Zdroj: Tabulka 3.8 - vlastní zpracování

Hlavní výnos hospodářského střediska 900 - Závodní stravování tvoří skupina 60 Tržby za vlastní výkony a zboží, konkrétně účet 602 Tržby z prodeje služeb (viz Graf 3.14). Na tento účet se připisují tržby za závodní stravování (účet 602630), dopravu (účet 602502) a od roku 2015 také tržby z prodeje knedlíků (účet 602640) a za nájem (účet 602700). Tržby za závodní stravování jsou v této skupině převládající, tvoří více jak  $\frac{3}{4}$  z účtu 602 Tržby z prodeje služeb.

Druhá, každým rokem mírně stoupající položka jsou Převodové účty, tedy skupina 69. Patří sem opět ruční práce a práce nákladní autodopravy a to jak pro cizí středisko, tak pro vlastní středisko.

Nejmenší položka ve výnosech je skupina 64 Jiné provozní výnosy. Do těchto výnosů se řadí pouze příspěvky na vlastní obědy, tedy příspěvky společnosti vlastním zaměstnancům na levnější obědy.

**Graf 3.14 Srovnání výnosů za středisko 900 - Závodní stravování (v Kč)**



Zdroj: Tabulka 3.8 - vlastní zpracování

### 3.2.8 Středisko 910 - Správní středisko

Poslední středisko je 910 - Správní středisko. Středisko správa mělo v letech 2013 a 2014 6 zaměstnanců, avšak v roce 2015 počet klesl na 5 zaměstnanců. Do tohoto střediska spadá ekonomický úsek, mzdová účtárna a také oddělení zpracování faktur a pokladny. [12, 13, 14]

Jak je možné vidět v Tabulce 3.9, u tohoto hospodářského střediska ve sledovaném období dochází k velkým výnosům, které mají za následek mnohamilionový kladný, ale kolísající výsledek hospodaření. Vysoké výnosy jsou způsobeny dotacemi, které tato zemědělská společnost přijímá. Tyto dotace vede účetní jednotka na účtu 648 - Jiné provozní výnosy. Všechny dotace, které společnost získala ve sledovaných letech, budou shrnuty v Tabulce 3.10. Velký podíl na celkových výnosech a tedy i na výsledku hospodaření má také účtová skupina 69 Převodové účty, která se jak v roce 2013, 2014 i v roce 2015 pohybuje okolo sedmi milionů korun. Náklady a výnosy ovlivňující výsledný efekt tohoto hospodářského útvaru budou analyzovány následně.

**Tabulka 3.9 Středisko 910 - Správní středisko (v Kč)**

Položky	910 - Správní středisko		
	2013	2014	2015
501 - Spotřeba materiálu	169 995,34	122 072,78	135 528,58
502 - Spotřeba elektrické energie	187 386,47	141 493,39	165 253,52
503 - Spotřeba vody	10 775,00	11 625,00	7 600,00
(50) Spotřebované nákupy	368 156,81	275 191,17	308 382,10
511 - Opravy a udržování	99 295,16	25 769,00	50 437,22
512 - Cestovné do limitu	8 596,00	31 525,50	11 721,00
513 - Náklady na reprezentaci	4 330,00	1 823,86	1 265,00
518 - Ostatí služby	431 036,31	474 035,75	517 869,22
(51) Služby	543 257,47	533 154,11	581 292,44
521 - Mzdové náklady	1 823 715,00	1 822 411,00	1 784 295,00
523 - Odměny členům orgánů	30 000,00	26 500,00	50 000,00
524 - Zákonné sociální pojištění	629 673,25	643 728,75	620 674,50
527 - Zákonné sociální náklady	275 092,35	277 759,70	245 741,53
528 - Příspěvek na stravu vlast. prac.	21 401,35	33 910,33	33 147,63
(52) Osobní náklady	2 779 881,95	2 804 309,78	2 733 858,66
531 - Daň silniční včetně doměrku	3 150,00	3 075,00	3 125,00
532 - Daň z nemovitostí včetně doměrku	101 393,00	101 523,00	105 120,00
538 - Ostatní daně a poplatky	9 856,00	11 610,00	54 012,60
(53) Daně a poplatky	114 399,00	116 208,00	162 257,60
543 - Dary	30 000,00	30 000,00	50 000,00
545 - Ostatní pokuty a penále	-	-	510,00
546 - Odpis pohledávky s oprav. polož.	1 842,00	9 664,00	-
548 - Ostatní provozní náklady	51 578,85	88 860,75	110 278,69
(54) Jiné provozní náklady	83 420,85	128 524,75	160 788,69
551 - Odpisy DHM a DHM	75 982,99	59 627,00	53 339,00
558 - Rozpuštění zákonných OP	- 1 842,00	-	-
559 - Tvorba úč. provozních OP	- 160 917,00	- 85 251,39	- 62 619,51
(55) Odpisy, rezervy a OPPN	- 86 776,01	- 25 624,39	- 9 280,51
561 - Nabývací hodnota prod. akcií	1 381 300,00	-	-
562 - Placené úroky z úvěru	155 302,72	101 759,74	76 539,65
568 - Ostatní finanční náklady	49 796,52	50 596,46	54 359,98
(56) Finanční náklady	1 586 399,24	152 356,20	130 899,63
591 - Daň z příjmů - splatná	9 610,00	406 435,00	- 591 843,00
592 - Daň z příjmů - odložená	41 324,00	110 573,00	-
599 - Vnitropodnikové náklady	3 052 118,39	3 152 713,78	3 209 664,81
(59) DZP, převod. účty a rez. na daň	3 103 052,39	3 669 721,78	2 617 821,81
Náklady celkem	8 491 791,70	7 653 841,40	6 686 020,42
602 - Tržby z prodeje služeb	110 364,16	101 767,66	267 164,00
(60) Tržby za vlastní výkony a zboží	110 364,16	101 767,66	267 164,00
641 - Tržby z prodeje DHM a DNM	1 000,00	-	495,86
648 - Jiné provozní výnosy	12 790 624,68	12 218 953,80	12 374 892,83
(64) Jiné provozní výnosy	12 791 624,68	12 218 953,80	12 375 388,69
661 - Tržby z prodeje CP a vkladů	1 381 300,00	-	-
662 - Úroky	45 368,09	26 099,13	10 729,91
668 - Ostatní finanční výnosy	117 878,77	77 330,31	36 879,66
(66) Finanční výnosy	1 544 546,86	103 429,44	47 609,57
699 - Vnitropodnikové výnosy	6 988 660,30	7 078 915,08	7 073 113,10
(69) Převodové účty	6 988 660,30	7 078 915,08	7 073 113,10
Výnosy celkem	21 435 196,00	19 503 065,98	19 763 275,36
Výsledek hospodaření	12 943 404,30	11 849 224,58	13 077 254,94

Zdroj: [9] - vlastní zpracování

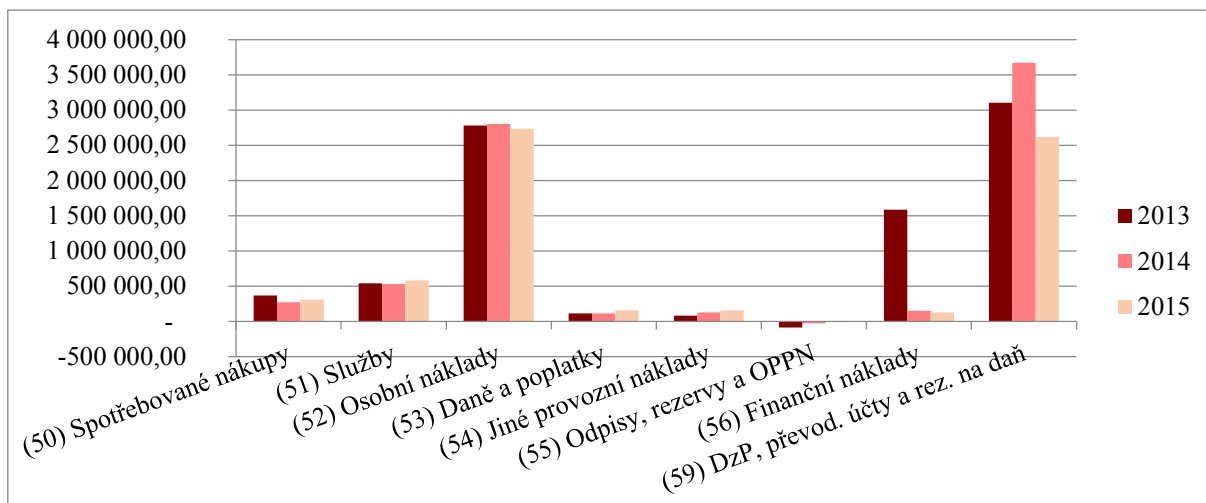


Jak lze vidět z Grafu 3.15, tak největší položkou v nákladech tohoto střediska je skupina 59 DzP, převodové účty a rezerva na daň. Do skupiny patří ruční práce pro vlastní i cizí středisko, práce traktorů a těžkých mechanismů pro režii jiného střediska, náklady osobních aut a podíl na podnikové správní režii. V roce 2013, 2014 a 2015 patří do této skupiny i daň z příjmů z běžné činnosti, která je splatná, ale jen v roce 2013 a 2014 do nákladů patří daň z příjmů z běžné činnosti, která je odložená.

Druhá největší položka v nákladech je skupina 52 Osobní náklady, která ve sledovaných letech mírně kolísala.

Největší propad však zaznamenala skupina 56 Finanční náklady. Tento propad z roku 2013 na rok 2014 byl způsoben tím, že v roce 2013 účetní jednotka prodala akcie ve svém vlastnictví a v následujících letech již takovou operaci neprováděla.

**Graf 3.15 Srovnání nákladů za středisko 910 - Správní středisko (v Kč)**



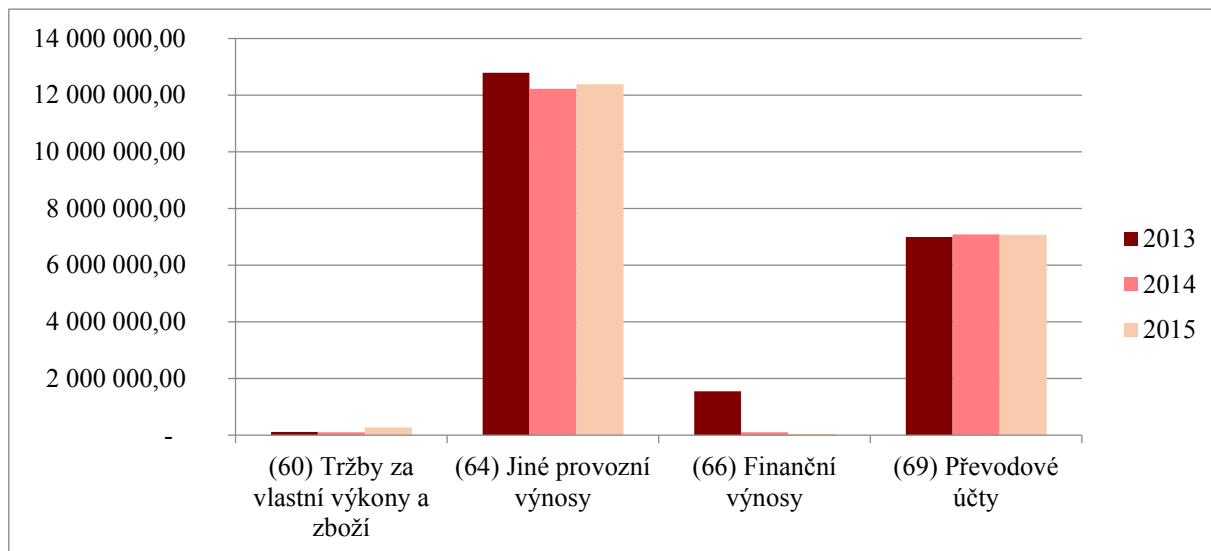
Zdroj: Tabulka 3.9 - vlastní zpracování

Jak vychází z Grafu 3.16, tak skupina 64 Jiné provozní výnosy zde tvoří největší část výnosů společnosti. Na účet 648 Jiné provozní výnosy účtuje tato zemědělská společnost všechny přijaté dotace.

Jako druhý největší podíl na výnosech má skupina 69 Převodové účty. V této skupině tvoří největší položku úhrada správní režie. Tato režie je tvořena všemi nákladovými položkami v účtové skupině 59, ale pouze jen těmi středisky, které o ní účtují. Správní režie tedy tvoří více jak polovinu této skupiny nákladů. Další náklady, které zde patří, jsou převody výsledků nákladní dopravy, ručních prací do výrobní činnosti nebo ruční práce pro vlastní i cizí hospodářské středisko.

Propad finančních výnosů v roce 2014 a v roce 2015 způsobil prodej akcií v roce 2013, který byl již řešen v nákladech tohoto Správního střediska.

**Graf 3.16 Srovnání výnosů za středisko 910 - Správní středisko (v Kč)**



Zdroj: Tabulka 3.9 - vlastní zpracování

Ke kladnému výsledku hospodaření tohoto střediska primárně přispívají přijaté dotace. V Tabulce 3.10 je možné vidět seznam dotací, měrné jednotky, podle kterých se dotace připisují a částky, za jednotlivé měrné jednotky za rok 2015 a za rok 2014 a roky zpátky, protože dotace se přiznávají na několik let. V roce 2015 byl tedy přelom v dotacích na jednu měrnou jednotku. Zemědělská společnost čerpá dotace jak ze státního rozpočtu či rozpočtu Evropské unie, tak také ze Státního zemědělského intervenčního fondu. [11]

**Tabulka 3.10 Přijaté dotace v Kč za jednu měrnou jednotku**

Druh dotace	Měrná jednotka	2015	2014 a zpět
Saps (dotace na plochu)	1 ha	3 543	5 919
Greening (dotace na ozelenění)	1 ha	1 943	0
Masné tele	1 VDJ	10 010	15 016
Dojnice	1 dojnice	3 678	2 714
LFA – Horská oblast	1 ha	3 050	4 314
LFA – Ostatní oblasti (hosp. v nevýhod. podm.)	1 ha	2 274	3 215
Agroenviro (dotace na údržbu krajiny)	1 ha	2 662	2 772
Státní dotace na krávy bez tržní prod. mléka	1 VDJ	132	132
Státní dotace na přežvýkavce	1 VDJ	101	97
Státní dotace na zemědělskou půdu	1 ha	192	185
Bílkov. plodiny pěstované	1 ha	3 711	0
Meziplodiny	1 ha	0	2 860
Biopásy	1 ha	0	6 600

Zdroj: [11] - vlastní zpracování

### 3.3 Analýza nákladů a výnosů vybraného střediska za rok 2015

Jak název podkapitoly 3.3 Analýza nákladů a výnosů vybraného střediska za rok 2015 napovídá, tato část třetí kapitoly bude věnována nákladům a výnosům jednoho hospodářského střediska Zemědělské společnosti Jedlí, a.s. za rok 2015 v členění na jednotlivé měsíce. S náklady a výnosy souvisí i výsledek hospodaření, který zde bude také zařazen k analýze.

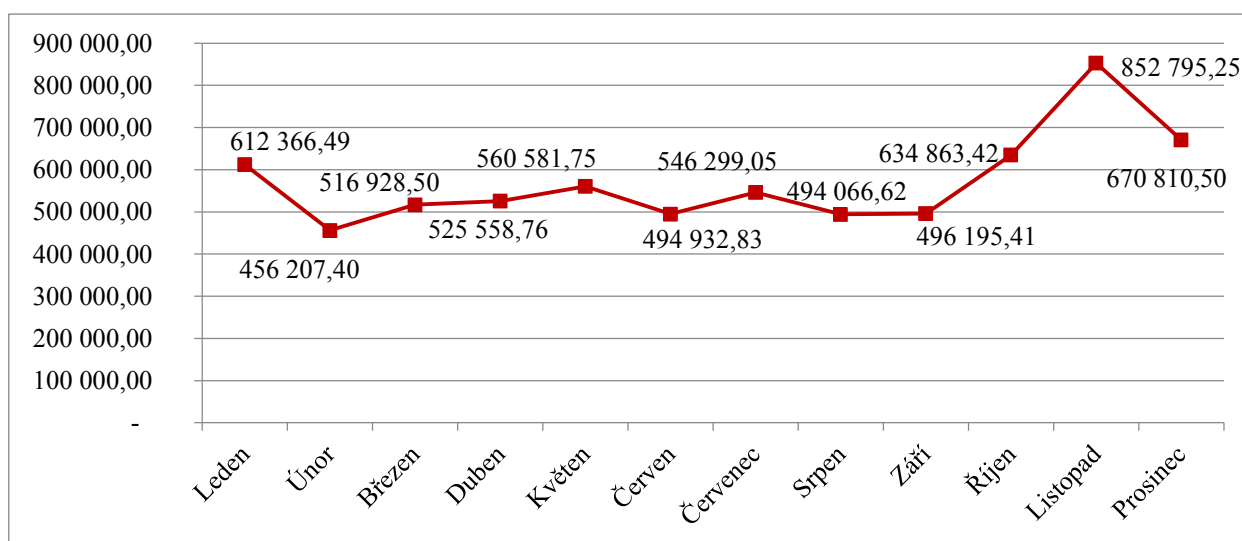
Analýza se bude týkat hospodářského střediska 310 - Opravárenské středisko (dále jen „dílň“). Charakteristiku dílen je možné najít v podkapitole 3.2.6.

#### 3.3.1 Analýza nákladů

Měsíční náklady dílen v roce 2015 velice kolísaly, jak je vidět z Grafu 3.17. Největší částky náklady postupně dosáhly až v listopadu, kdy se dá předpokládat ukončení sezóny, co se týče sklizení pěstovaných plodin a také ukončení veškerých prací na polích či loukách. Díky tomuto dochází ke generálním opravám po náročné sezóně, a tedy i ke zvýšení nákladů na účtu 599 - Vnitropodnikové náklady, který slouží pro účtování mezi jednotlivými hospodářskými středisky. V prosinci téhož roku se náklady opět propadly skoro na stejnou úroveň jako měsíce předcházející. Naopak nejmenších nákladů se dosáhlo v měsíci únoru, kdy kromě účtové skupiny 51 Služby, klesly všechny souhrnné položky nákladů. Snížení v tomto měsíci může být způsobeno tím, že v lednu byly v účtové skupině 50 Spotřebované nákupy vydány položky pracovních oděvů a ochranných pracovních pomůcek zaměstnancům a v dalších měsících byly tyto náklady jen minimální.

*Je tedy možné uvažovat o předání věcí denní potřeby (jako jsou montérky, rukavice a ostatní) zaměstnancům na začátku roku a tudíž k jednorázovému navýšení skupiny těchto nákladů. Dále je tu také snížení vnitropodnikových nákladů. Snížení se může týkat toho, že v únoru je minimální rostlinná výroba a tudíž nejsou takové náklady na opravy traktorů, dalších strojů a věcí a dílny tedy nemají takové vnitropodnikové náklady jak v jarních či letních měsících. Je nutné také podotknout, že únor je i nejkratší měsíc v roce, takže i tento fakt může mít vliv na výši nákladů této společnosti.*

**Graf 3.17 Srovnání měsíčních nákladů za středisko 310 - Opravárenské středisko (v Kč)**

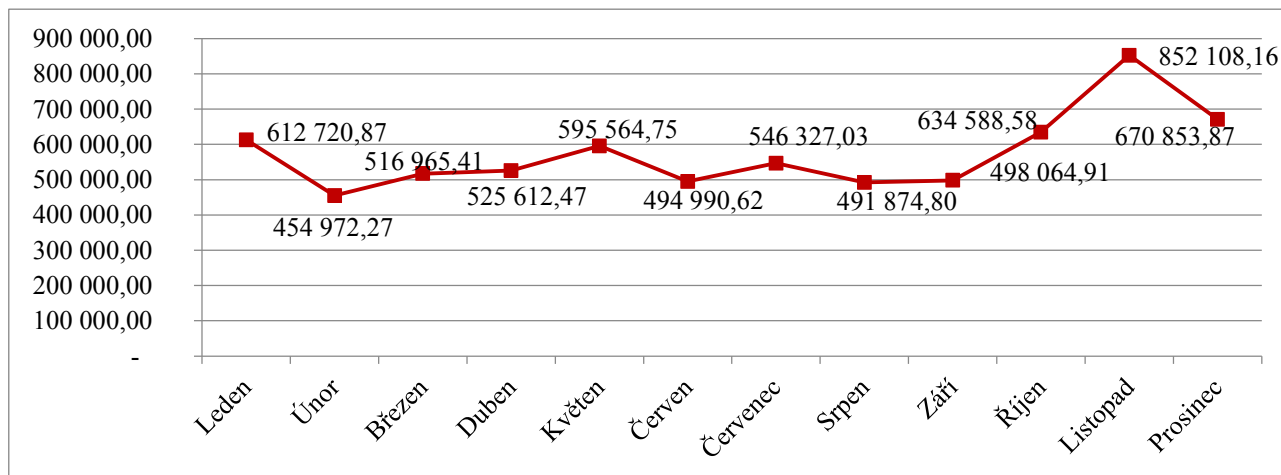


Zdroj: Příloha č. 2 - vlastní zpracování

### 3.3.2 Analýza výnosů

Stejně jako náklady sledovaného střediska, tak i výnosy roku 2015 oscilovaly kolem 500 tisíc Kč. Nejvyšší výnosy účetní jednotka dosáhla v listopadu (viz Graf 3.18). Tento fakt může být spojen i s tím, že i v tomto měsíci měla společnost nejvyšší náklady. Z toho je patrné, že náklady souvisí s výnosy. Jak dílny opravují majetek pro jiná střediska, nebo také pro vlastní středisko, musí tomuto odpovídat jak náklady, tak také výnosy. Konkrétně tedy účtová skupina 69 Převodové účty, která se také ve většinovém hledisku podílí na výnosech tohoto střediska. V některých měsících je však tato účtová skupina jediným výnosem, který dílny mají. Stejně odůvodnění vysokých výnosů také platí pro výnosy nejnižší, tyto výnosy se podle nákladů očekávají a skutečně jsou v měsíci únoru.

**Graf 3.18 Srovnání měsíčních výnosů za středisko 310 – Opravárenské středisko (v Kč)**

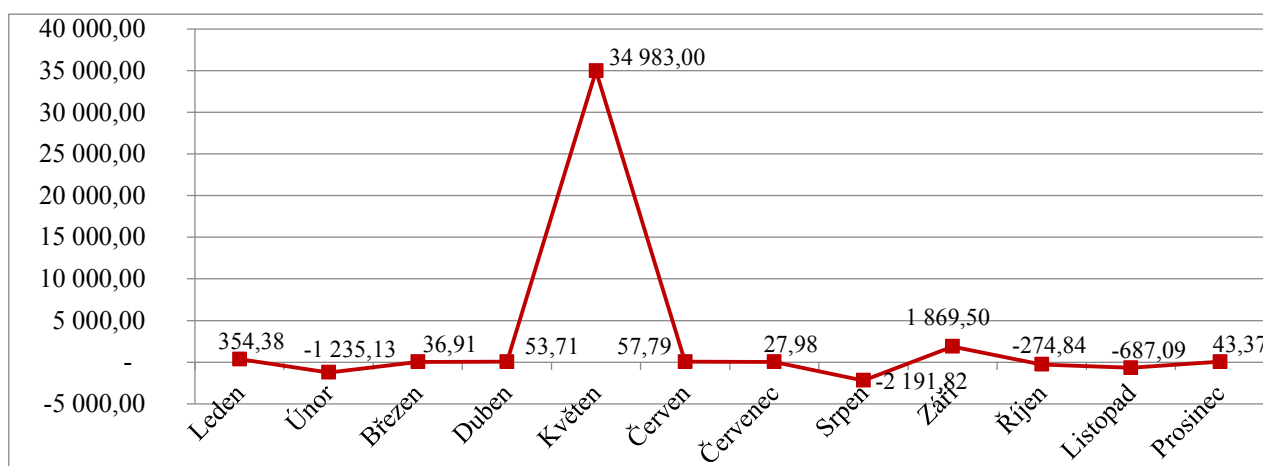


Zdroj: Příloha č. 2 - vlastní zpracování

### 3.3.3 Analýza výsledku hospodaření

Výsledky hospodaření dílen za sledované měsíce se stále pohybují buď v mírném zisku, nebo ztrátě. Pouze jeden měsíc, a to květen, vyčnívá se ziskem téměř 35 tisíc korun (viz Graf 3.19). Kladný hospodářský výsledek je zřejmě způsoben tím, že účetní jednotka měla v tomto měsíci vysoké tržby z prodeje odpadního materiálu, které navýšily výnosy skoro o 36 tisíc Kč. V ostatních měsících tyto tržby společnost buď neměla vůbec, nebo jen ve stovkových částkách. Celkový výsledek hospodaření po součtu dílčích výsledků činí 33 037,76 korun a v podkapitole 3.2.6 ho je možné srovnat s výsledky hospodaření tohoto střediska s rokem 2013 a rokem 2014.

**Graf 3.19 Srovnání měsíčních výsledků hospodaření za středisko 310 – Opravárenské středisko (v Kč)**



Zdroj: Příloha č. 2 - vlastní zpracování

*Zemědělská společnost hodnotí a sleduje výsledky hospodaření hospodářských středisek, z podkladů které vycházejí z vnitropodnikového účetnictví společnosti jednou za čtvrt roku. Výjimku tvoří živočišná výroba s produkcí mléka. Objemy a ceny mléka, jakožto nejdůležitějšího výrobku společnosti, sleduje účetní jednotka každý měsíc. Výjimku však má rostlinná výroba, kde se hodnocení hospodaření provádí až po skončení sklizně. Během roku by totiž účetní jednotka měla pouze náklady, a tudíž by hodnocení nemělo žádný význam.*

## **4 Analýza vnitropodnikového účetnictví zemědělské produkce**

Čtvrtá a poslední kapitola diplomové práce bude věnována analýze vnitropodnikového účetnictví zemědělské produkce.

Jako první bude přesně charakterizováno, čím se tato účetní jednotka zabývá, tedy co produkuje. Tato produkce se bude tedy nadále dělit na chovatelskou a pěstební činnost.

Další bod této kapitoly bude věnován analýze v rámci rostlinné výroby za jeden rok. Analýza bude tedy pouze za rok 2015 a jejím obsahem budou pouze vybrané položky, které společnost vyprodukovala v daném roce.

Poslední podkapitola se bude zabývat analýzou rostlinné výroby v čase, tedy za roky 2013, 2014 a rok 2015. Zde bude vybrán 1 produkt této výroby, a jak již bylo řečeno, tak bude srovnán mezi vybranými roky.

### **4.1 Charakteristika zemědělské produkce**

Zemědělská společnost hospodařila v roce 2015 na 1 099,29 ha zemědělské půdy. Z toho připadlo 534,54 ha na ornou půdu a zbylých 564,74 ha na trvalé travní porosty.

V roce 2014 hospodařila společnost s 1 106,77 ha zemědělské půdy. Z této celkové výměry připadlo na ornou půdu 510,54 ha a na trvalé travní porosty 596,23 ha.

V roce 2013 společnost hospodařila na celkové výměře 1 246,71 ha. Na orné půdě pracovala na 548,22 ha a 698,49 ha vedla jako trvalý travní porost.

Zemědělská půda je tvořena vlastní, nakoupenou půdou v uplynulých letech, půdou od Pozemkového fondu a také půdou, která je pronajata od soukromých vlastníků. Tato pronajatá půda tvoří více jak dvě třetiny z celkové výměry obhospodařovaných pozemků. [12, 13, 14]

#### **4.1.1 Chovatelská činnost**

Jak již bylo řečeno, tak zemědělská společnost se zabývá kromě rostlinné výroby také živočišnou výrobou tedy chovatelskou činností. Živočišnou výrobu je zde možno dělit na mléčná plemena (např. dojnice) a na masná plemena (např. krávy bez tržní produkce mléka). Další rozdělení zvířat se nachází v Tabulce 4.1.

V roce 2013 chovala zemědělská společnost jak masných, tak mléčných zvířat 1 206 kusů. Tento počet zvířat byl za sledované roky nejvyšší. Mléčných zvířat bylo 957 kusů a masných 249 kusů.

Za rok 2014 byl zpozorován menší pokles zvířat. Tento pokles činil 9 kusů, takže celkový stav zvířat činil 1197 kusů. Do tohoto celkového počtu se řadí 938 kusů mléčných zvířat a 259 kusů zvířat masného plemena.

V roce 2015 chovala tato společnost 1 186 kusů dobytka. Z toho bylo zařazených v mléčných plemenech 944 kusů a zbylých 242 kusů bylo zaraženo do masných plemen. [12, 13, 14]

**Tabulka 4.1 Průměrný stav zvířat za roky 2013, 2014 a 2015**

Kategorie zvířat	Průměrný stav zvířat		
	2013	2014	2015
<i>Mléčná plemena</i>			
Dojnice	428	412	398
Telata do 3 měsíců	107	103	112
Jalovice chov.do 1 roku	155	136	155
Jalovice chov. 1-2 roky	161	147	171
Jalovice chovné nad 2 roky	14	44	46
Jalovice vysokobřezí	26	27	10
Býčci 3 měs. až 1 rok	66	69	52
<i>Masná plemena</i>			
Krávy bez TPM	114	119	119
Telata do 3 měsíců	25	30	27
Jalovice 3 měs. až 1 rok	29	32	27
Jalovice 1 až 2 roky	43	20	28
Jalovice nad 2 roky	15	19	10
Jalovice vysokobřezí	2	5	4
Býčci 3 měs. až 1 rok	17	31	24
Plemenní býci	4	3	3
<b>Celkem</b>	<b>1206</b>	<b>1197</b>	<b>1186</b>

Zdroj: [14] - vlastní zpracování

#### 4.1.2 Pěstební činnost

Nedílnou součástí zemědělské činnosti této společnosti je i rostlinná výroba, tedy pěstební činnost. Výčet plodin, které jsou v zájmu této společnosti, jako i sklizené hektary na každý druh plodiny a množství produkce za jednotlivé sledované roky je možné nalézt v Tabulce 4.2.

V roce 2013 měla tato společnost nejvíce zasazenou a sklizenou kukuřici. Sklizeno bylo 98,93 hektarů a úroda činila 29 466 q. Z obilovin převládala pšenice jarní se 85,66

sklizenými hektary, což vedlo ke 3 654 q. Největší podíl na využití všech hektarů však mají louky a pastviny. [12, 13, 14]

V roce 2014 vzrostl počet sklizených hektarů u obilniny tritikále jarní a přeskočil tak v tomto hledisku kukuřici. Největší výtěžnost z pěstební činnosti však mají pícniny, které se v roce 2014 objevily nově. I v tomto roce nadále zůstává ten fakt, že největší podíl na obhospodařovaných hektarech mají louky a pastviny. Avšak tento podíl se snižuje.

Rok 2015 s sebou přinesl nárůst sklizených hektarů kukuřice z 95,35 ha v roce 2014 na 106,72 hektarů v roce 2015. Ve výtěžnosti hektarů však jsou na prvním místě opět pícniny se svou produkcí 44 765 q ze 64,52 sklizených hektarů. I v roce 2015 mají největší podíl na hektarech společnosti louky a pastviny. U luk klesající trend stále pokračuje, ale u pastvin se zastavil a dokonce i počet obhospodařovaných hektarů přesáhl 400 hektarů. [12, 13, 14]

**Tabulka 4.2 Výčet plodin, sklizené hektary a množství produkce**

Plodina	Rok 2013		Rok 2014		Rok 2015	
	Sklizené hektary	Množství produkce v q	Sklizené hektary	Množství produkce v q	Sklizené hektary	Množství produkce v q
Pšenice ozimá	15,69	603,00	-	-	6,06	297,00
Pšenice jarní	85,66	3 654,00	39,91	1 640,00	30,32	974,90
Ječmen ozimý	53,41	1 776,00	63,33	2 914,00	58,08	2 311,70
Ječmen jarní	-	-	13,34	289,00	-	-
Tritikále ozimé	64,84	3 282,40	54,61	2 417,00	92,66	4 493,90
Tritikále jarní	58,80	2 467,60	108,87	4 408,00	28,86	1 287,40
Řepka	65,21	2 038,80	53,17	1 853,80	58,27	1 567,80
Brambory	2,00	260,00	4,22	650,00	3,00	350,00
Luskoobilní směska	-	-	30,42	4 574,00	-	-
Kukuřice	98,93	29 466,00	95,35	36 053,00	106,72	26 565,00
Hrách	-	-	-	-	37,31	24 910,00
Pícniny	-	-	62,88	39 351,00	64,52	44 765,00
Louky	266,01	28 542,00	216,12	43 949,00	204,50	34 654,00
Pastviny	432,64	62 889,00	362,15	69 091,00	408,99	34 855,00

Zdroj: [12, 13, 14] - vlastní zpracování

*Tyto údaje shrnuté v Tabulce 4.2 jsou velmi důležité pro správné sestavení kalkulací pro jednotlivé výkony rostlinné produkce. Pro výpočet kalkulační jednotice, buď na jeden metrický cent či jeden hektar, musí účetní jednotka přesně vědět, kolik hektarů sklídila a kolik množství produkce za určitý rok sklídila. Výsledné hodnoty jsou potom přesně vidět v naturálních účtech (naturální účty jsou popsány v podkapitole 4.2.1) konkrétního výkonu, které účetní jednotka vede ve svém vnitropodnikovém účetnictví. Množství produkce je stanovováno tak, že všechny traktory, které sklízí jednu plodinu, najíždějí na váhy, které jsou*



*vedeny až do hlavní budovy. Jakmile naskočí, kolik daný traktor váží, člověk, který zapisuje údaje o hmotnosti do knihy, si udělá poznámku. Od těchto jednotlivých poznámek se odečte váha traktoru a sečtením jednotlivých vah se získá celkové množství produkce jednotlivých výrobků za určité období.*

## **4.2 Analýza v rámci rostlinné výroby za 1 rok**

Analýza v rámci rostlinné výroby za rok 2015 bude spočívat v charakterizování a analýze kalkulačních listů pro jednotlivé vybrané produkty výroby zemědělské společnosti.

V úvodu této podkapitoly budou uvedeny základní informace a poznatky o kalkulacích sestavovaných účetní jednotkou a dále budou následovat jednotlivé kalkulace podle vybraných konkrétních výrobků.

### **4.2.1 Kalkulační listy zemědělské společnosti**

Na kalkulačních listech zemědělská společnost uvádí kalkulace jednotlivých výkonů rostlinné produkce. Kalkulační list společnosti, který je uveden v příloze diplomové práce (Příloha č. 1) obsahuje název a sídlo účetní jednotky, nadpis, že se jedná o kalkulační list rostlinné výroby, pro jaký výkon je kalkulace provedena a jakou metodou je kalkulace stanovena. Dále kalkulační list obsahuje údaje o kalkulační jednici, která je rozdělena u výrobků, které nemají vedlejší výrobky, na hlavní výrobek a na jeden hektar. Výkony, které mají vedlejší výrobky, jako jsou například obiloviny, u kterých je vedlejší výrobek sláma, potom mají náklad na jednici rozdělen na hlavní výrobek a vedlejší výrobek (tento vedlejší výrobek ale nerozpočítávají na konkrétní položku v kalkulačním vzorci. Součástí kalkulačních listů je i vlastní kalkulační vzorec (viz Tabulka 4.3), ostatní údaje o výkony, kde se píše například vyrobené množství v 0,1 tuny, sklizené hektary nebo také produkce a náklad na jeden hektar. Ostatní údaje o výkonu jsou rozděleny na celkovou položku, na hlavní výrobek a na vedlejší výrobek. Poslední bod kalkulačních listů jsou nekalkulovatelné položky, kde je uvedeno kontrolní číslo, které musí vyjít vždy nula.

**Tabulka 4.3 Kalkulační vzorec zemědělské společnosti**

Kalkulační položka
Nakoupená osiva a sadba
Nakoupená hnojiva
Ostatní nakoupený materiál
Vlast. osiva a sadba - spotřeba
Vlastní hnojiva - spotřeba
Ostat. vlast. výroby - spotřeba
Chemické ochranné prostředky
Ostatní přímé náklady a služby
Materiál a služby celkem
Mzdové a osobní náklady
Odpisy hmotného investičního majetku
Interní práce a služby
Podíl výrobní režie
Podíl správní režie
Náklady celkem
Vedlejší výrobek (pro odčít. metodu)
Vlastní náklady hlavního výrobku
Produkce celkem
Výrobní zisk + (ztráta -)

Zdroj: Příloha č. 1 - vlastní zpracování

Všechny údaje, které se připočítávají do kalkulačního vzorce, vycházejí z výsledku hospodaření za konkrétní výkon, vzor tohoto hospodářského výsledku bude také dostupný v Příloze č. 1. V tomto výsledku hospodaření jsou jasně vidět nákladové a výnosové účty s analytickou evidencí, které měla účetní jednotka spojené s jednotlivými výkony a v rámci svého vnitropodnikového účetnictví je musela ke každému produktu přiřadit a zaúčtovat. Náklady celkem, které se dostanou z kalkulačního vzorce, slouží pro oceňování výkonu pro další rok. Zajímavostí v kalkulacích společnosti je ten fakt, že mzdové a osobní náklady jsou započítávány do interních prací a služeb. Hodnoty těchto interních prací a služeb vycházejí ze mzdové evidence, která se neobejde bez naturálních účtů. **Naturální účty** jsou součástí výsledku hospodaření, ať už za jednotlivý výkon nebo za konkrétní hospodářské středisko. Naturální účty jsou velice důležité pro stanovování kalkulací, protože pomocí nich se stanovují náklady na jednotku produkce - na metrický cent, ale také i na litr mléka. Do těchto účtů tedy nejdou peníze, ale jenom například oseté hektary, hodiny práce či informace o množství. Účetní jednotka vede naturální účty na účtu 999, který je dále členěn pomocí analytické evidence.

*Kalkulační listy zemědělské společnosti by bylo vhodné rozšířit například o rok, ke kterému se vztahují, protože pokud má člověk více kalkulačních listů stejného výrobku, ale za různá období, je zcela nemožné následně určit, ke kterému roku jednotlivá kalkulace náleží.*

*Také v kalkulačním listu zcela chybí osoba odpovědná za správná data a tudíž i za sestavení kalkulace.*

#### **4.2.2 Kalkulace jednotlivé produkce**

Charakterizování jednotlivých druhů produktů rostlinné výroby bude následovat vždy po sobě v členění podle čísel výkonů a to tak, jak si jej stanovila účetní jednotka.

##### **Výkon 100 Pšenice ozimá**

Jako první výkon rostlinné produkce zemědělské společnosti bude analyzován výkon 100 Pšenice ozimá. Jelikož se jedná o obilovinu, tak pěstování pšenice bude vést i k produkci vedlejšího výrobku, což je sláma. Kalkulace pšenice je rozdělena na celkové náklady a na náklad na jednici. Náklad na jednici se ještě dále dělí na náklad hlavního výrobku (jednoho metrického centu) a náklad vedlejšího výrobku (také jednoho metrického centu). Vedlejší výrobek však účetní jednotka nekalkuluje na jednici (viz Tabulka 4.4). Společnost v roce 2015 sklídila 6,06 hektarů a vypěstovala 297 q pšenice a taktéž i 297 q slámy. Hodnota produkce hlavního výrobku, která naskakuje z výsledku hospodaření pro tento konkrétní produkt z účtu 613111, činí 103 950 Kč. Hodnota produkce vedlejšího výrobku, která je vedena na účtu 613112 dosahuje 10 395 Kč. Celková hodnota produkce tedy v součtu činí 114 345 Kč. Společnost produkuje pšenici ozimou s výrobním ziskem, který činí 27 202,82 Kč. Vypěstovanou pšenici si společnost nechává na krmení dobytka, nebo ji v menší míře prodá dál.

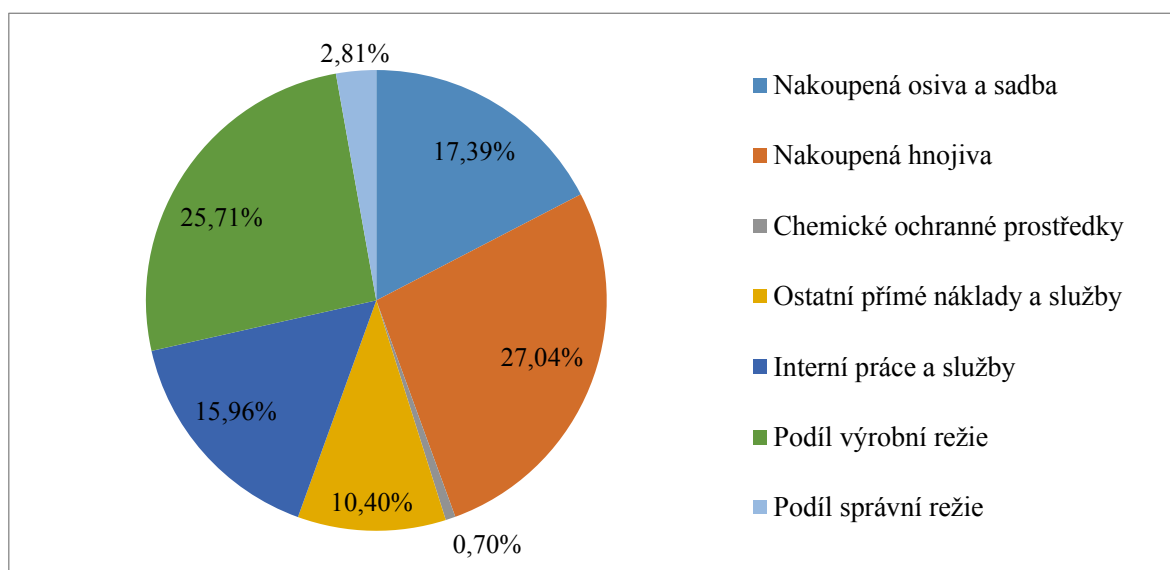
**Tabulka 4.4 Kalkulace výkonu 100 Pšenice ozimá (v Kč)**

Výkon: 100 Pšenice ozimá		Náklad celkem	Náklad na jednici	
			Hl. výrobek	Ved. Výrobek
		A	B	C
1	Nakoupená osiva a sadba	15 150,00	51,01	
3	Nakoupená hnojiva	23 562,30	79,33	
4	Ostatní nakoupený materiál	-	-	
5	Vlast. osiva a sadba - spotřeba	-	-	
7	Vlastní hnojiva - spotřeba	-	-	
8	Ostat. vlast. výrobky - spotřeba	-	-	
9	Chemické ochranné prostředky	608,75	2,05	
11	Ostatní přímé náklady a služby	9 063,46	30,52	
12	Materiál a služby celkem	48 384,51	162,91	-
13	Mzdové a osobní náklady	-	-	
14	Odpisy HIM	-	-	
15	Interní práce a služby	13 906,04	46,82	
16	Podíl výrobní režie	22 403,61	75,43	
17	Podíl správní režie	2 448,02	8,24	
18	Náklady celkem	87 142,18	293,41	-
19	Vedlejší výrobek (pro odčít. metodu)	10 395,00	35,00	
20	Vlastní náklady hlavního výrobku	76 747,18	258,41	-
21	Produkce celkem	114 345,00	350,00	
22	Výrobní zisk + (ztráta -)	27 202,82	91,59	-

Zdroj: Příloha č. 1 - vlastní zpracování

U prvních 18 řádků kalkulačního vzorce u pšenice ozimé se vůbec nepočítá s vedlejším výrobkem, tudíž je spočítání nákladu na jednici hlavního výrobku velice snadné. Stačí vydělit celkový náklad jednotlivé položky vyrobeným množstvím pšenice a hned se ukáže náklad na jednici (viz Tabulka 4.4). Vedlejší výrobek vstupuje do kalkulače až s řádkem 19, kdy se od celkových nákladů musí odečíst hodnota produkce vedlejšího výrobku. Takto se stanoví hodnota vlastních nákladů hlavního výrobku (hodnota jednoho metrického centu zrn pšenice). Výrobní zisk nebo ztráta, v tomto případě zisk, se vypočítá, odečtením nákladů hlavního výrobku od celkové produkce. Jak již bylo uvedeno, produkce celkem se zjistí z výsledku hospodaření. Od výsledného rozdílu, se ale také musí odečíst hodnota produkce vedlejšího produktu, která činí 10 395 Kč. Tímto propočtem se přichází na konečnou ziskovou částku 27 202,82 Kč.

**Graf 4.1 Podíl nákladů na hlavní výrobek u pšenice ozimé**



Zdroj: Tabulka 4.4 - vlastní zpracování

Členění nákladů v Grafu 4.1 Podíl nákladů na hlavní výrobek u pšenice ozimé je sestaveno podle kalkulačního vzorce zemědělské společnosti. Největší podíl na nákladech hlavního výrobku u pšenice ozimé mají nakoupená hnojiva s 27,04 procenty (viz Graf 4.1). Na druhou příčku v největším podílu na nákladech se vyšplhal podíl výrobní režie. Další podíl, který přesáhl 17 procent, tvoří skupina nakoupených osiv a sadby. Důvodem velkého podílu jak už nakoupených osiv a sadby, tak i nakoupených hnojiv může být to, že účetní jednotka pro produkci pšenice ozimé nepoužila žádné vlastní zásoby a proto plánované hektary na vysetí pšenice musela zasít z nakoupených osiv.

### **Výkon 103 Ječmen ozimý**

Další obilovinou produkovanou i s vedlejším výrobkem je výkon 103 Ječmen ozimý. Kalkulace tohoto výkonu se dělí na náklad celkem a na jednicový náklad. Náklad na jednici se dále dělí na hlavní výrobek, který je v metrických jednotkách vyprodukovaného zrna a na vedlejší výrobek, který se měří v metrických centech slámy. Účetní jednotka z 58,08 hektarů sklídila 2 311,7 q hlavního a 2 420 q vedlejšího produktu. Celková produkce v korunách činila 893 795 Kč. Z výsledku hospodaření za výkon 103 se zjistilo, že hlavní výrobek měl produkci 809 095 Kč a vedlejší 84 700 Kč. Společnost se opět potýká s výrobní ztrátou, která v roce 2015 činila téměř 680 000 Kč. Ječmen ozimý je pěstován především pro krmné účely, ale také pro prodej lidem pro domácí účely.

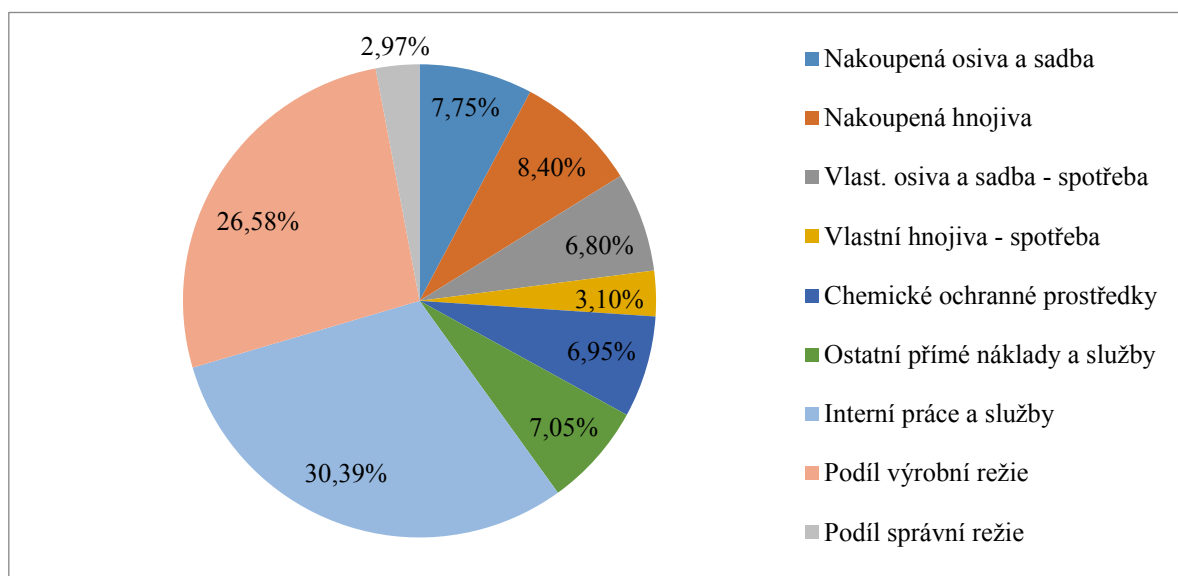
**Tabulka 4.5 Kalkulace výkonu 103 Ječmen ozimý (v Kč)**

Výkon: 103 Ječmen ozimý		Náklad celkem	Náklad na jednici	
			Hl. výrobek	Ved. Výrobek
		A	B	C
1	Nakoupená osiva a sadba	121 500,00	52,56	
3	Nakoupená hnojiva	131 588,69	56,92	
4	Ostatní nakoupený materiál	-	-	
5	Vlast. osiva a sadba - spotřeba	106 578,34	46,10	
7	Vlastní hnojiva - spotřeba	48 622,36	21,03	
8	Ostat. vlast. výrobky - spotřeba	-	-	
9	Chemické ochranné prostředky	108 936,13	47,12	
11	Ostatní přímé náklady a služby	110 508,61	47,80	
12	Materiál a služby celkem	627 734,13	271,55	-
13	Mzdové a osobní náklady	-	-	
14	Odpisy HIM	-	-	
15	Interní práce a služby	476 194,40	205,99	
16	Podíl výrobní režie	416 564,98	180,20	
17	Podíl správní režie	46 604,11	20,16	
18	Náklady celkem	1 567 097,62	677,90	-
19	Vedlejší výrobek (pro odčít. metodu)	84 700,00	36,64	
20	Vlastní náklady hlavního výrobku	1 482 397,62	641,26	-
21	Produkce celkem	893 795,00	350,00	
22	Výrobní zisk + (ztráta -)	- 673 302,62	- 291,26	-

Zdroj: Kalkulační list ječmenu ozimého - vlastní zpracování

Prvních 18 řádků v kalkulaci ječmene je spočítáno stejnou metodou jako u pšenice, a to prostým vydělením celkových nákladů vyrobeným množstvím v metrických centech ječmene. Od řádku 19 se do kalkulace zapojuje i vedlejší výrobek (sláma). Aby se přišlo na vlastní náklady hlavního výrobků, je nutné odečíst od celkových nákladů hodnota produkce vedlejšího výrobku. Vlastní náklad na jednici hlavního výrobku se vypočítá jako celkové vlastní náklady hlavního výrobku lomeno vyrobené množství. Řádek 21 se v kalkulaci zabývá produkcí celkem. Produkce ječmene za rok 2015 se nachází v příslušném výsledku hospodaření za sledované období, která se nachází na účtu 613. Tento účet je dále rozdělen pomocí analytické evidence na další 2 účty, a to podle hlavního a vedlejšího výrobku. Z Tabulky 4.5 jde jasně vidět výrobní ztráta, která přesáhla 670 000 Kč. Výrobní ztráta tedy vznikla, že od celkové produkce se odečetly náklady hlavního výrobku, ale také produkce vedlejšího výrobku, která činí 84 700 Kč.

**Graf 4.2 Podíl nákladů na hlavní výrobek u ječmene ozimého**



Zdroj: Tabulka 4.5 - vlastní zpracování

Členění nákladů v Grafu 4.2 je seřazeno podle kalkulačního vzorce účetní jednotky. Největší podíl nákladů v kalkulaci ječmene ozimého je pomocí Grafu 4.2 vidět v položce interní práce a služby. Tyto interní práce a služby jsou počítány pomocí naturálních účtů (charakterizovány na konci podkapitoly 4.2.1) a patří sem např. ruční práce a práce strojů. Druhou největší položkou na nákladech je podíl výrobní režie. Tato režie je započítávána do celkové režie hospodářského střediska rostlinná výroba. Do nejmenších částí, které se podílejí na nákladech ječmene, je možné zařadit podíl správní režie a také spotřebu vlastních hnojiv, které se pohybují okolo tří procent.

### Výkon 127 Hrách

Kalkulace výkonu 127 Hrách se skládá z nákladů celkem a nákladů na jednici. Náklad na jednici se člení na hlavní výrobek (veden jako jeden metrický cent), tak i na výrobek vedlejší, byť produkce hrachu nevyvíjí žádný takový výrobek, kalkulační list jej eviduje, avšak s nulovými hodnotami. Účetní jednotka sklídila za sledované období hrách z 37,31 hektarů a z tohoto množství vyprodukovala 24 910 metrických centů hrachu. Hodnota produkce v roce 2015 činila 1 494 600 Kč, avšak náklady převýšily tuto produkci a společnost bohužel získala výrobní ztrátu ve výši 730 870,10 Kč. Výkon 127 účetní jednotka pěstuje pouze ke krmným účelům.

**Tabulka 4.6 Kalkulace výkonu 127 Hrách (v Kč)**

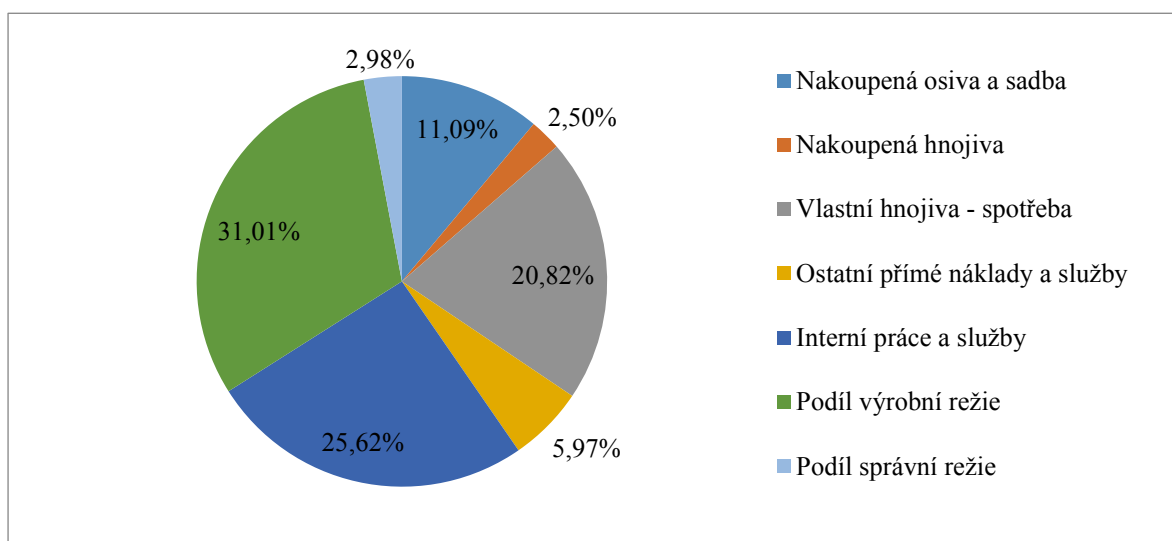
Výkon: 127 Hrách		Náklad celkem	Náklad na jednici	
			Hl. výrobek	Ved. Výrobek
		A	B	C
1	Nakoupená osiva a sadba	246 900,00	9,91	
3	Nakoupená hnojiva	55 620,89	2,23	
4	Ostatní nakoupený materiál	-	-	
5	Vlast. osiva a sadba - spotřeba	-	-	
7	Vlastní hnojiva - spotřeba	463 450,00	18,60	
8	Ostat. vlast. výrobky - spotřeba	-	-	
9	Chemické ochranné prostředky	-	-	
11	Ostatní přímé náklady a služby	132 801,58	5,33	
12	Materiál a služby celkem	898 772,47	36,08	-
13	Mzdové a osobní náklady	-	-	
14	Odpisy HIM	-	-	
15	Interní práce a služby	570 275,28	22,89	
16	Podíl výrobní režie	690 057,65	27,70	
17	Podíl správní režie	66 364,70	2,66	
18	Náklady celkem	2 225 470,10	89,34	-
19	Vedlejší výrobek (pro odčít. metodu)	-	-	
20	Vlastní náklady hlavního výrobku	2 225 470,10	89,34	-
21	Produkce celkem	1 494 600,00	60,00	
22	Výrobní zisk + (ztráta -)	- 730 870,10	- 29,34	-

Zdroj: Kalkulační list hrachu - vlastní zpracování

Jelikož se v kalkulačním vzorci hrachu nepracuje s vedlejším výrobkem, je počítání této kalkulace jednodušší než počítání kalkulací obilovin s vedlejším výrobkem - slámou. Do kalkulace výkonu 127 spadají náklady, které vycházejí z výsledku hospodaření hrachu. K nalezení jednicového nákladu na hlavní výrobek, což je jeden metrický cent hrachu, tedy postačí pouhé podělení skupin nákladu (rozdělené do řádků v Tabulce 4.6) vyrobeným množstvím hrachu, což je 24 910 q. Po sečtení všech nákladů, které vstupují do výroby hlavního výrobku, vyjdou vlastní náklady hlavního výrobku, které se odpočítají od celkové produkce (zjištěna z výsledku hospodaření výkonu 127). Tímto matematickým postupem se stanoví výrobní ztráta.



**Graf 4.3 Podíl nákladů na hlavní výrobek u hrachu**



Zdroj: Tabulka 4.6 - vlastní zpracování

Jak je vidět v Grafu 4.3, v podílech na nákladech kalkulovaného hrachu převládá výrobní režie s 31,01 procenty. Také tato výrobní režie se započítává do celkové režie za hospodářské středisko 100 - Rostlinná výroba. Druhý největší podíl na celkových nákladech mají interní práce a služby, které přehouply 25 %. Do této skupiny patří ruční práce od vlastního střediska, tak i nákladní doprava či práce traktorů a těžkých mechanismů. Nejmenší podíl v roce 2015 mají nakoupená hnojiva, jelikož účetní jednotka hnojila převážně vlastními hnojivy, tyto hnojiva se vyšplhaly na třetí nejvyšší podíl na celkových nákladech hrachu.

### Výkon 130 Řepka

Kalkulace výkonu 130 Řepka se člení na náklad celkem a na náklad na jednici, tedy náklad na jeden metrický cent a náklad na jeden hektar (nepočítá se zde již s vedlejším výrobkem, jelikož produkce řepky takovýto produkt nemá). Společnost sklídila řepku z 58,27 hektarů a z tohoto počtu hektarů vyrobila 1 567,80 q řepky. V roce 2015 účetní jednotka produkovala řepku s výrobní ztrátou, která činila více než jeden milion korun. Všechna řepka vypěstovaná na polích této společnosti se dále prodává na další zpracování.

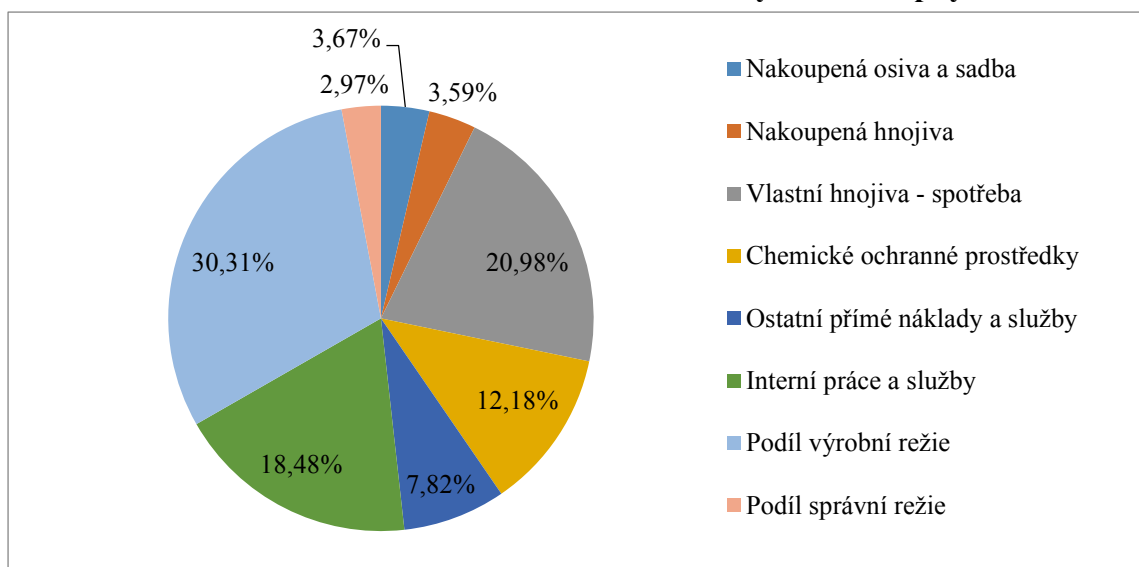
**Tabulka 4.7 Kalkulace výkonu 130 Řepka (v Kč)**

Výkon: 130 řepka		Náklad celkem	Náklad na jednici	
			Hl. výrobek	Na 1 ha
		A	B	C
1	Nakoupená osiva a sadba	108 343,00	69,11	1 859,33
3	Nakoupená hnojiva	106 075,30	67,66	1 820,41
4	Ostatní nakoupený materiál	-	-	-
5	Vlast. osiva a sadba - spotřeba	-	-	-
7	Vlastní hnojiva - spotřeba	619 769,00	395,31	10 636,16
8	Ostat. vlast. výrobky - spotřeba	-	-	-
9	Chemické ochranné prostředky	359 820,02	229,51	6 175,05
11	Ostatní přímé náklady a služby	230 843,88	147,24	3 961,62
12	Materiál a služby celkem	1 424 851,20	908,82	24 452,57
13	Mzdové a osobní náklady	-	-	-
14	Odpisy HIM	-	-	-
15	Interní práce a služby	545 857,65	348,17	9 367,73
16	Podíl výrobní režie	895 337,13	571,08	15 365,32
17	Podíl správní režie	87 724,30	55,95	1 505,48
20	Vlastní náklady hlavního výrobku	2 953 770,28	1 884,02	50 691,10
21	Produkce celkem	1 802 970,00	1 150,00	30 941,65
22	Výrobní zisk + (ztráta -)	- 1 150 800,28	- 734,02	- 19 749,45

Zdroj: Kalkulační list řepky - vlastní zpracování

Jak již bylo řečeno, v této kalkulaci se náklad na jednici dělí na náklad hlavního výrobku a na náklad jednoho hektaru. Sloupeček B v Tabulce 4.7 je počítán tak, že skupina nákladů (řádek 1 - 22) je dělena množstvím vyprodukované řepky v metrických centech. Sloupec C je spočítán stejně, akorát dělitel v tomto sloupečku je počet sklizených hektarů řepky. Sečtením řádku 12 až 17 se zjistí vlastní náklady hlavního výrobku. Hodnota celkové produkce vychází z výsledku hospodaření řepky za rok 2015 z účtu 613 - Produkce rostlinné výroby. Výrobní zisk nebo ztráta je výsledkem rozdílu celkové produkce a vlastních nákladů hlavního výrobku.

**Graf 4.4 Podíl nákladů na hlavní výrobek u řepky**



Zdroj: Tabulka 4.7

Jak plyne z Grafu 4.4, hlavní podíl na celkových nákladech řepky má výrobní režie. Druhý největší podíl na nákladech má spotřeba vlastních hnojiv, která přesáhla 20 procent. Třetí největší položka na nákladech je skupina s interními pracemi a službami, která se však nevyšplhala ani do výšky devatenácti procent. Naopak nejmenší skupina nákladů je podíl na správní režii či nakoupená hnojiva.

### **Výkon 154 Brambory**

Další výkon, který bude rozebrán, jsou brambory, u kterých se kalkulace člení na náklad celkem a náklad na jednici. Náklad na jednici se dále člení na hlavní výrobek a náklad na jeden hektar (viz Tabulka 4.8). Nízká produkce brambor způsobuje výrobní ztrátu 218 978,47 Kč. Vyrobené množství brambor v roce 2015 je 350 q a počet hektarů, na kterých se brambory sklízely, činí 3 ha. Vyprodukované brambory se v menší míře prodají zájemcům, ale hlavně se tyto vypěstované brambory nechávají pro potřeby kuchyně. V roce 2016 se výkon 154 pěstoval naposled, protože výnos z této rostliny není takový, jako by si společnost představovala a náklady na produkci jsou vyšší, než kdyby je účetní jednotka koupila od dodavatelů.

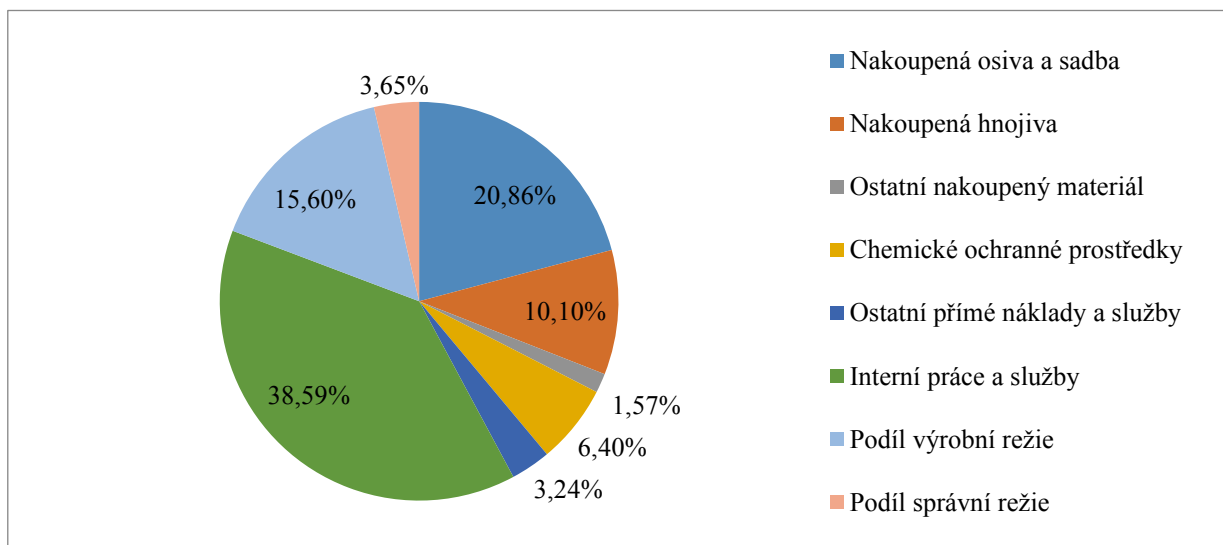
**Tabulka 4.8 Kalkulace výkonu 154 Brambory (v Kč)**

Výkon: 154 Brambory		Náklad celkem	Náklad na jednici	
			Hl. výrobek	Na 1 ha
		A	B	C
1	Nakoupená osiva a sadba	82 175,00	234,79	27 391,67
3	Nakoupená hnojiva	39 800,00	113,71	13 266,67
4	Ostatní nakoupený materiál	6 170,02	17,63	2 056,67
5	Vlast. osiva a sadba - spotřeba	-	-	-
7	Vlastní hnojiva - spotřeba	-	-	-
8	Ostat. vlast. výrobky - spotřeba	-	-	-
9	Chemické ochranné prostředky	25 208,31	72,02	8 402,77
11	Ostatní přímé náklady a služby	12 748,86	36,43	4 249,62
12	Materiál a služby celkem	166 102,19	474,58	55 367,40
13	Mzdové a osobní náklady	-	-	-
14	Odpisy HIM	-	-	-
15	Interní práce a služby	152 047,03	434,42	50 682,34
16	Podíl výrobní režie	61 465,80	175,62	20 488,60
17	Podíl správní režie	14 363,45	41,04	4 787,82
20	Vlastní náklady hlavního výrobku	393 978,47	1 125,65	131 326,16
21	Produkce celkem	175 000,00	500,00	58 333,33
22	Výrobní zisk + (ztráta -)	- 218 978,47	- 625,65	- 72 992,82

Zdroj: Kalkulační list brambor - vlastní zpracování

Náklad celkem v kalkulačním vzorci u brambor se u jednotlivých položek zjistí z jednotlivých účtů v hospodářském výsledku výkonu 154 za sledované období. Stejným postupem se odhalí i produkce celkem. Výrobní zisk nebo ztráta, v tomto případě ztráta, se vypočítá odečtením vlastních nákladů výrobků od celkové produkce. Sloupeček B, tedy náklad na jednici hlavního výrobku je spočítán pouhým podělením nákladových skupin vyrobeným množstvím brambor v metrických centech. Sloupec C, náklad na jeden hektar, je spočítán stejně jako náklad na hlavní výrobek, jen dělitel bude počet sklizených hektarů.

**Graf 4.5 Podíl nákladů na hlavní výrobek u brambor**



Zdroj: Tabulka 4.8 - vlastní zpracování

Největší podíl nákladů na tomto výrobku mají interní práce a služby s hodnotou téměř 40 %. Do této skupiny patří například ruční práce, práce traktorů, nákladní dopravy, ale například také storno spotřeby nafty a z toho vrácená spotřební daň. Jak je možné vidět v Grafu 4.5, druhý nejvyšší podíl mají nakoupená osiva a sadba. Jelikož účetní jednotka produkuje v posledních letech opravdu málo brambor, nemohla si je ani nechat na sadbu v roce 2015, a proto musela vše nakoupit. Nejmenší skupinou je zde ostatní nakoupený materiál, do kterého je možno zařadit spotřeba náhradních dílů nebo také spotřeba občerstvení, jak pro traktory, tak také pro brigádníky, kteří jdou provést dosběr zbylých brambor, které nesklidil sběrač brambor.

### Výkon 180 Kukuřice

Poslední analyzovaný výkon rostlinné produkce je kukuřice. V roce 2015 na 106,72 hektarech sklídila účetní jednotka 26 565 metrických centů kukuřice. Všechna vyprodukovaná kukuřice se nechává ve společnosti a slouží ke krmným účelům pro dobytek. Kalkulace kukuřice se také člení na náklad celkem a na náklad na jednici. Náklad na jednici se dále člení na náklad na hlavní výrobek a náklad na jeden hektar. Dle Tabulky 4.9 je kukuřice produkována se ztrátou, která činí téměř 1,5 milionů korun.

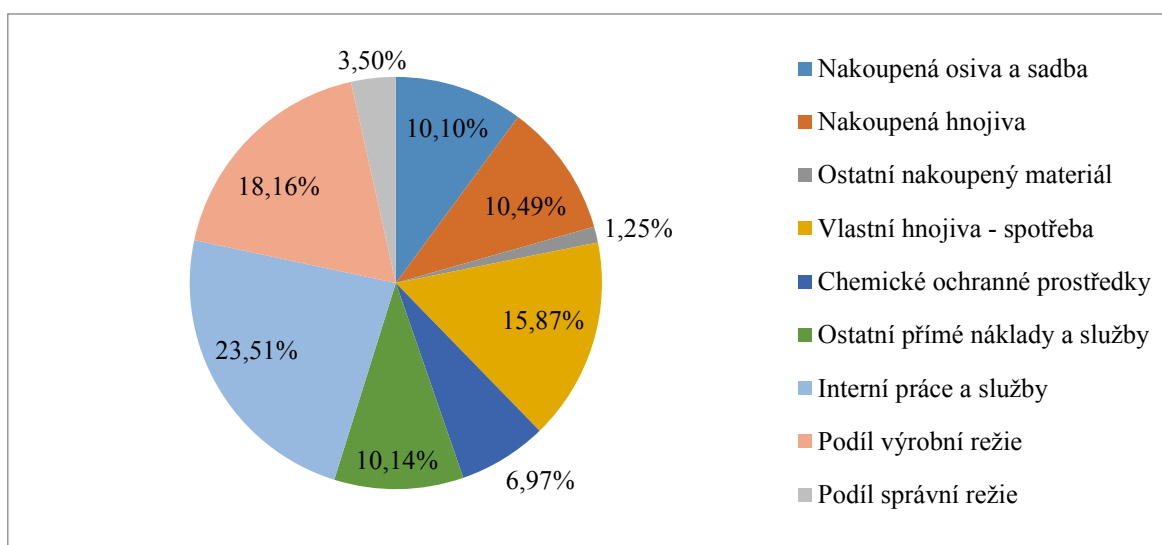
**Tabulka 4.9 Kalkulace výkonu 180 Kukuřice**

Výkon: 180 Kukuřice		Náklad celkem	Náklad na jednici	
			Hl. výrobek	Na 1 ha
		A	B	C
1	Nakoupená osiva a sadba	363 441,75	13,68	3 405,56
3	Nakoupená hnojiva	377 643,80	14,22	3 538,64
4	Ostatní nakoupený materiál	45 144,47	1,70	423,02
5	Vlast. osiva a sadba - spotřeba	-	-	-
7	Vlastní hnojiva - spotřeba	571 350,00	21,51	5 353,73
8	Ostat. vlast. výrobky - spotřeba	-	-	-
9	Chemické ochranné prostředky	251 055,00	9,45	2 352,46
11	Ostatní přímé náklady a služby	365 012,57	13,74	3 420,28
12	Materiál a služby celkem	1 973 647,59	74,30	18 493,70
13	Mzdové a osobní náklady	-	-	-
14	Odpisy HIM	-	-	-
15	Interní práce a služby	846 102,14	31,85	7 928,24
16	Podíl výrobní režie	653 630,92	24,60	6 124,73
17	Podíl správní režie	125 982,40	4,74	1 180,49
20	Vlastní náklady hlavního výrobku	3 599 363,05	135,49	33 727,17
21	Produkce celkem	2 125 200,00	80,00	19 913,79
22	Výrobní zisk + (ztráta -)	- 1 474 163,05	- 55,49	- 13 813,37

Zdroj: Kalkulační list kukuřice - vlastní zpracování

Výpočet kalkulace je stejný jako u všech produktů rostlinné výroby, která nemá vedlejší výrobek. Jednotlivé skupiny nákladů se dají najít ve výsledku hospodaření za rok 2015 pro tento konkrétní výrobek. Ve výnosech tohoto výkonu je na účtu 613111 Produkce rostlinné výroby - hlavní výrobek vedena celková produkce. Po odpočtu vlastních nákladů hlavního výrobku od celkové produkce se dostane částka, která vypovídá o hospodaření účetní jednotky ohledně tohoto výkonu - kukuřice. Jednotlivé sloupce (B a C) se potom vypočítají prostým dělením celkových nákladů, a to u sloupce B vyrobeným množstvím, a u sloupce C počtem sklizených hektarů.

**Graf 4.6 Podíl nákladů na hlavní výrobek u kukuřice**



Zdroj: Tabulka 4.9 - vlastní zpracování

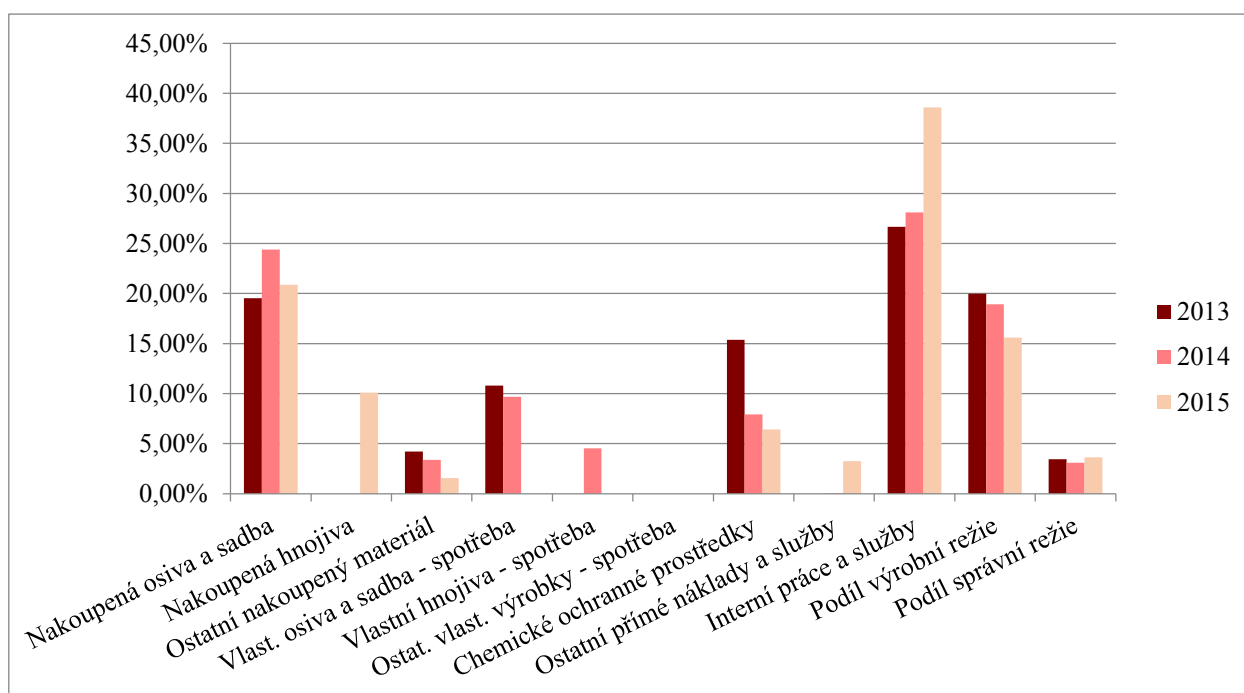
Jak plyne z Grafu 4.6, největší podíl na nákladech hlavního výrobku mají interní práce a služby. Do skupiny interních prací a služeb patří ruční práce vlastního střediska nebo také práce těžkých mechanismů, traktorů a nákladní dopravy. Další největší podíl je výrobní režie, která se započítává do celkové výrobní režie hospodářského střediska rostlinná výroba. Nejmenší podíl má skupina nákladů ostatní nakoupený materiál, kdy i se svou částkou přes 45 000 Kč netvoří ani 1,5 procenta z celkových nákladů.

### 4.3 Analýza rostlinné výroby v čase

Další část čtvrté kapitoly se zaměří na porovnání kalkulací za rok 2013, 2014 a za rok 2015 u jednoho konkrétního výrobku, a to u výkonu 154 Brambory. Cílem této analýzy bude zhodnocení toho, jak dílčí skupiny nákladů působí v jednotlivých letech na kalkulaci brambor, a jak se vyvíjí vlastní náklady hlavního výrobku, hodnota produkce a také jestli podnik vyrábí výkon s výrobním ziskem, či ztrátou a jejich porovnání.

Na začátek je nutné říci, kolik účetní jednotka ve sledovaném období sklídila hektarů a jaká produkce jí z těchto hektarů plynula. V roce 2013 společnost sklídila 2 hektary, které vyprodukovaly 260 metrických centů. V roce 2014 činila produkce brambor 650 q a počet sklizených hektarů byl 4,22 ha. V roce 2015 společnost zasela a sklídila 3 hektary a objem produkce z těchto hektarů se rovnal 350 q.

**Graf 4.7 Změny položek celkových nákladů kalkulačního vzorce u brambor**

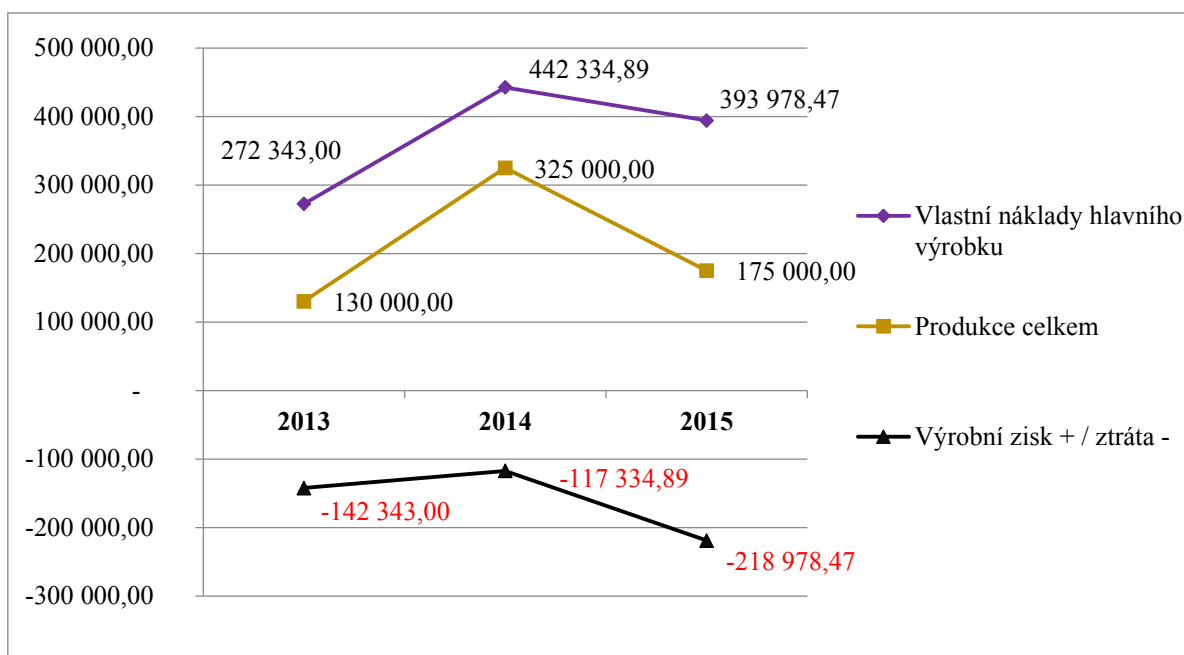


Zdroj: [9] - vlastní zpracování

Graf 4.7 vypovídá o procentním podílu celkových dílčích nákladů na vlastních nákladech hlavního výrobku, a jaké jsou jejich meziroční změny. Nejméně se ve sledovaných letech měnil podíl správní režie na celkových nákladech. Největšího podílu, jako skoro u všech produktů rostlinné výroby dosáhla skupina nákladů, pojmenovaná interní práce a služby. Tato skupina se v roce 2015 zvýšila o více než 10 % a to vlivem zvýšení počtu hodin ručních prací i počtu hodin práce traktorů. Zintenzivnění prací se tedy muselo podepsat i na zvýšení interních prací a služeb v roce 2015. Další velkou skupinou, která meziročně velice kolísala, jsou nakoupená osiva a sadba, a to i přes fakt, že účetní jednotka používala v roce 2013 a 2014 vlastní brambory na sadbu. V roce 2014 je největší náklad na sadbu, protože účetní jednotka zasetá přes 4 hektary brambor. Chemické ochranné prostředky jsou naopak nejvyšší v roce 2013 a to i přes nízké zaseté hektary (v roce 2013 účetní jednotka zasetá pouze 2 hektary). Tento fakt je možný vysvětlit například špatným počasím nebo přemnožením hmyzu, který by celou úrodu mohl zdevastovat.



**Graf 4.8 Meziroční srovnání nákladů hlavního výrobku, celkové produkce a výrobní ztráty u brambor (v Kč)**



Zdroj: Interní materiály společnosti - vlastní zpracování

V Grafu 4.8 se ukazuje propad mezi hodnotou produkce brambor ve sledovaných letech a náklady na tuto produkci. Zdá se být logické, že v roce 2014 měla společnost nejvyšší náklady, produkci i nejnižší ztrátu, když vyprodukovala o 300 q brambor více než v roce 2015 a dokonce o 390 q než v předcházejícím roce 2013. I když v roce 2015 společnost vypěstovala 350 q, což je o 90 q více než vyprodukovala v roce 2013 má účetní jednotka nejvyšší ztrátu ze všech tří období. Ztrátu způsobily velké náklady, především v nárůstu interních prací a služeb (viz Graf 4.7) a nízká produkce v korunách. V roce 2016 produkovala účetní jednotka brambory naposled kvůli vysokým nákladům, které nepokryje žádná výnosová položka, a proto společnost opustí produkci, která není rentabilní. Vzhledem k této situaci společnost raději nakoupí od jiných zemědělců.

*Zemědělská společnost má skoro u každé plodiny rostlinné výroby ztrátu. Výjimka je pouze pšenice ozimé, u které má účetní jednotka malý výrobní zisk. U brambor se společnost rozhodla, že už nadále nebude pokračovat v takové produkci, která je vysoce ztrátová. Proč tak neučiní i u ostatních plodin? Důvodem může být fakt, že na ostatní plodiny bere účetní jednotka vysoké dotace, které tak pokryjí výrobní ztrátu a ještě přispějí k ziskovému Správnímu středisku. Jak již bylo řečeno, účetní jednotka připisuje všechny přijaté dotace na výnosový účet Správního střediska.*

## 5 Závěr

Jako cíl diplomové práce byla zvolena analýza vnitropodnikového účetnictví vybrané zemědělské společnosti. Analýza účetnictví se týkala roku 2013, 2014 a 2015. U vybrané účetní jednotky je hlavním předmětem činnosti živočišná výroba, která zahrnuje chov a prodej skotu a mléka, a také rostlinná výroba, která dále zajišťuje produkci rostlinných výkonů, jak pro prodej, tak také pro krmné účely.

V první kapitole praktické části byla hospodářská střediska zemědělské společnosti předmětem analýzy a komparace. Účetní jednotka je rozdělena do osmi hospodářských středisek podle předmětu činnosti. Z analýzy vyplynulo, že nejlepší hospodářský výsledek mělo správné středisko. Je to pouze z jediného důvodu a to díky přijatým dotacím, které se účtují přímo na toto středisko. Přijaté dotace musejí pokrýt i ztráty jiných hospodářských středisek. Bez dotací by společnost zanikla, i když se najde pár středisek (např. závodní stravování či dílny), které za sledované roky hospodařily se ziskem. Tyto zisky jsou ale minimální v porovnání se ztrátou v rostlinné výrobě, která vykazuje v roce 2015 záporný výsledek hospodaření, který převyšuje ztrátu 6 milionů korun. Záporné výsledky hospodaření jsou však při dnešních výkupních cenách produkce, kterou se účetní jednotka zabývá pochopitelné. Doporučením by proto bylo i nadále snižovat náklady a pokusit se prodávat výkony za maximální nabízené ceny, což je ale běh na dlouhou trať. Dalším návrhem, jak snižovat ztráty jednotlivých hospodářských středisek by bylo také rozúčtování dotací k těm střediskům, ke kterým doopravdy patří. Z velkého rozsahu informací v diplomové práci nebyly přijaté dotace ani jejich rozvržení na jednotlivá hospodářská střediska dále řešeny.

Druhá kapitola praktické části se zaměřila na analýzu jednotlivých kalkulací vybraných produkovaných výkonů rostlinné výroby. Analýza vedla ke zjištění, že společnost produkuje uvedené výrobky, kromě pšenice ozimé, s výrobní ztrátou. Ztráty u jednotlivých výrobků kolísají, protože je každá plodina pěstována na jiném počtu hektarů a tak i produkce výkonů je jiná. Jak bylo popsáno ve 4. kapitole, účetní jednotka přestala kvůli velké ztrátě pěstovat v roce 2016 brambory. Ostatní plodiny sice mají také ztrátu, účetní jednotka je ale bude pěstovat i nadále a to z prostého důvodu - přijímá na ně vysoké dotace, které tyto ztráty pokryjí. Také bylo díky analýze jednotlivých kalkulačních listů zjištěno, že největší podíl téměř u všech výkonů mají interní práce a služby, tak by bylo vhodné se zamyslet, nad efektivnějším zapojováním pracovníků a strojů, aby nebyly náklady v této skupině tak vysoké.

U kalkulačního systému by bylo vhodné nastavit software vnitropodnikového účetnictví pro zpracovávání jednotlivých kalkulací tak, aby kalkulace byly lépe přehlednější (stačilo by lepší rozlišení součtových řádků) a formálně správné, aby i na kalkulačním listu brambor nebyla napsána jako kalkulační jednice hlavního výrobku 0,1 tuna (q) zrna a u vedlejšího 0,1 tuna slámy.

## Seznam použité literatury

### Odborná literatura

- [1] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. Brno: Computer Press, 2006. 182 s. ISBN 80-251-1124-5.
- [2] ELLIOTT, B., ELLIOTT, J. *Financial accounting and reporting*. 16. vyd. Harlow: Pearson, 2013. 877 s. ISBN 978-0-273-77817-2.
- [3] KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [4] KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [5] KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
- [6] LAZAR, J. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- [7] MRUZKOVÁ, Jarmila a Karolina LISZTWANOVÁ. *Teorie nákladů, kalkulace a ceny*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. 327 s. ISBN 978-80-248-3164-0.

### Ostatní literatura

- [8] Český účetní standard pro podnikatele č. 001 - Účty a zásady účtování na účtech
- [9] Interní materiály společnosti
- [10] Účtový rozvrh společnosti
- [11] Výpis přijatých dotací
- [12] Výroční zpráva 2013
- [13] Výroční zpráva 2014
- [14] Výroční zpráva 2015

## Seznam zkratek

CP	Cenné papíry
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DzP	Daně z příjmů
ha	hektar
HIM	Hmotný investiční majetek
NV	Nedokončená výroba
OP	Opravná položka
OPPN	Opravné položky k provozním nákladům
q	metrický cent
RV	Rostlinná výroba
TPM	Tržní produkce mléka
VDJ	Velká dobytčí jednotka
ZC	Zůstatková cena

## Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 21.4.2014

B. Adila Pavlová

jméno a příjmení studenta

## **Seznam příloh**

Příloha č. 1 - Kalkulační list a výsledek hospodaření výkonu 100 Pšenice ozimá

Příloha č. 2 - Měsíční výsledky hospodaření střediska 310 - Opravárenské středisko